

**Die Erfolgsrechnung
der gemeindlichen Versorgungsbetriebe
(Eigenbetriebe)**

VORGELEGT VON HANS WIRTH AM 28. JUNI 1957

Die Erfolgsrechnung der gemeindlichen Versorgungsbetriebe (Eigenbetriebe)

(Eine Untersuchung ihres Aufbaues unter
Berücksichtigung der rechtlichen und technischen
Organisation der gemeindlichen Versorgungsbetriebe)

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen
Fakultät der Ludwig-Maximilians-
Universität zu München



VORGELEGT VON HANS WIRTH AM 28. JUNI 1957

Referent: Prof. Dr. O. Hintner
Tag der mündlichen Prüfung: 26. II. 1958

MEINEN ELTERN

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort

Erster Teil

Der sachliche Geltungsbereich der Gliederungsvorschriften	9
---	---

1. Kapitel

Die rechtlich-wirtschaftliche Organisation des Eigenbetriebes	9
I. Die Rechtsgrundlagen	9
II. Die rechtlichen und wirtschaftlichen Merkmale	11

2. Kapitel

Die technisch-wirtschaftliche Organisation des Versorgungsbetriebes	21
I. Begriff der öffentlichen Versorgungswirtschaft	21
II. Der dreistufige Aufbau der Versorgungsbetriebe	21
III. Das Speicherproblem	24
IV. Die Anlagenintensität und ihre Folgen	25
V. Die Kuppelproduktion	27
VI. Die Nebengeschäfte	27

3. Kapitel

Der Jahresabschluß als Anlaß der Rechnungslegung	28
I. Die Aufgaben des Jahresabschlusses	28
II. Der Jahresabschluß der gemeindlichen Versorgungsunternehmen	30

Zweiter Teil

Der Aufbau der Erfolgsrechnung gemäß Formblatt 4 zur Eigenbetriebsverordnung	35
--	----

1. Kapitel

Grundsätzliche Fragen zum Aufbau der Erfolgsrechnung	35
I. Die Ausrichtung der ER auf den Informationskreis	35
II. Die Darstellung des Periodenerfolges und seiner Verteilung in der ER	36
III. Der Ausweis der Gesamtleistung	37
1. Aussagefähigkeit und Bruttoprinzip	37
2. Das Ausmaß der Verwirklichung des Bruttoprinzips in der ER gem. Formblatt 4	38
IV. Das Verfahren der Erfolgsermittlung	41

2. Kapitel

Die Gliederung der Erfolgsrechnung	42
I. Die Aufgaben der Gliederung	42
II. Die Aussonderung der neutralen Aufwendungen und Erträge	43
III. Die Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen für die Betriebszweige	48
1. Rechtliche Vorschriften	48
2. Die sachliche Notwendigkeit	49

3. Die Verfahren der Verteilung von Aufwand und Ertrag auf die Betriebszweige	51
IV. Die Gliederung des betriebswesentlichen Aufwandes	53
1. Die Gliederung des Aufwandes nach Leistungsträgern	53
a) Die Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen	53
b) Aussonderung der Aufwendungen und Erträge für Nebengeschäfte	54
2. Die Gliederung des Aufwandes nach Stellen und Arten	55
a) Die ausweispflichtigen Positionen	55
a 1) Die Stellen	55
a 2) Die Arten	55
b) Die Gliederungsprinzipien	55
b 1) Das kalkulatorische Prinzip	56
b 2) Das funktionale Prinzip	57
b 20) Merkmale der funktionalen Gliederung	57
b 21) Zweck der funktionalen Gliederung	58
c) Die Aussagefähigkeit der einzelnen Positionen unter besonderer Berücksichtigung ihrer Vergleichbarkeit	59
c 1) Die funktional gegliederten Positionen	59
c 10) Erzeugung, Gewinnung und Bezug	59
c 11) Speicherung usw. und Verteilung	63
c 12) Sonstiger und gemeinsamer Betriebsaufwand	64
c 13) Verwaltung und Werbung	70
c 2) Die ausweispflichtigen Aufwandsarten	71
c 20) Gesetzliche Berufsbeiträge	72
c 21) Gesamter Versorgungsaufwand	72
c 22) Gemeinsamer Restaufwand	72
c 23) Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagesachvermögen	72
c 24) Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagefinanzvermögen	73
c 25) Zuführung zur Rückstellung für Zahlungsausfälle	73
c 26) Nach dem Aktiengesetz ausweispflichtige Steuern	73
c 27) Sonstige Steuern und öffentliche Abgaben	74
c 28) Zinsaufwand	74
c 29) Abgaben an die Gemeinde	74
V. Die Gliederung des Ertrages	75
1. Allgemeines zur Gliederung des Ertrages	75
2. Gruppen und Arten des Ertrages	75
a) Betriebsertrag	75
b) Geschäftsertrag	76
c) Finanzertrag	76
VI. Die Zusammenfassung der Aufwendungen und Erträge in Gruppen	76
Abschließende Beurteilung des Aufbaues der Erfolgsrechnung	82

VERZEICHNIS DER ANLAGEN

1. Jahresbilanz gem. Formblatt 1 EigVO 38
2. Kopfspalten des Anlagenachweises gem. Formblatt 2 EigVO 38
3. Gliederung des Anlagenachweises der Versorgungsbetriebe gem. Formblatt 3 EigVO 38
4. Jahreserfolgsrechnung der Versorgungsbetriebe gem. Formblatt 4 EigVO 38
5. Jahreserfolgsrechnung der Versorgungsbetriebe gem. Formblatt 4 EigVO NW
6. Jahreserfolgsrechnung gem. Formblatt 4 EBG
7. Jahreserfolgsrechnung gem. Formblatt 5 EBG
8. Erfolgsübersicht gem. Formblatt 6 EBG
9. Beispiel einer Gemeinsamen Erfolgsrechnung gem. Formblatt 4 EigVO 38
10. Beispiel einer Einzelerfolgsrechnung gem. Formblatt 4 EigVO 38

VORWORT

Die Probleme der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand werden, gemessen an ihrer gesamtwirtschaftlichen Bedeutung, in der Betriebswirtschaftslehre häufig nur am Rande erörtert. Auch in die Diskussion über die Reform des Eigenbetriebsrechts wurde von der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur bis jetzt nicht eingegriffen. Die Neuregelung des Rechts der gemeindlichen Eigenbetriebe ist in der Mehrzahl der westdeutschen Länder noch durchzuführen. Soweit es sich bei den Eigenbetrieben um öffentliche Versorgungsunternehmen handelt, tritt die Diskussion über eine Änderung des Aufbaues der Erfolgsrechnung immer stärker in den Vordergrund. Mit der vorliegenden Arbeit soll ein sachlicher Beitrag zu dieser Diskussion geliefert werden.

Die Erfolgsrechnung gem. Formblatt 4 gilt nur für kommunale Versorgungsbetriebe, die in der Rechtsform des Eigenbetriebes geführt werden. Es wird deshalb von den Besonderheiten der rechtlichen und technischen Organisation dieser Betriebe ausgehend untersucht, ob und inwieweit die Erfolgsrechnung ihrer Bestimmung, ein Mittel zur Überwachung der Betriebsgebarung zu sein, gerecht wird. Die Wirtschaftlichkeitsüberwachung soll durch die für das Formblatt 4 typische Gliederung eines Großteils der Aufwendungen nach Funktionsbereichen ermöglicht werden. Die Aussagefähigkeit der funktionalen Ansätze ist deshalb eingehender zu erörtern.

Als Ergebnis der Untersuchung läßt sich festhalten, daß die Erfolgsrechnung die ihr gestellten Aufgaben trotz ihrer Ausführlichkeit nur unvollkommen löst. Überdies steht die funktionale Gliederung der Aufwendungen einer zweckmäßigen Wirtschaftlichkeitskontrolle durch die Kostenrechnung im Weg. Es wird deshalb vorgeschlagen, die geltenden Vorschriften für den Ausweis des Aufwandes durch eine reine Aufwandsartengliederung zu ersetzen. Damit bliebe die Erfolgsrechnung auf ihre eigentliche Aufgabe, den Nachweis über die Entstehung des Unternehmungserfolges zu erbringen, beschränkt. Die Betriebsgebarung würde, getrennt von der Erfolgsrechnung, durch die Kostenrechnung überwacht.

Es sei dem Verfasser erlaubt, an dieser Stelle Herrn Professor Dr. O. Hintner für die in seinen Vorlesungen und Seminaren empfangenen Anregungen seinen Dank auszudrücken.

München, im Juni 1957.

Hans Wirth



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555403_0029

ERSTER TEIL

Der sachliche Geltungsbereich der Gliederungsvorschriften

Der Aufbau der zu erörternden Erfolgsrechnung wird nach 3 Richtungen sachlich abgegrenzt ¹⁾. Er bezieht sich auf:

1. Die Rechtsform des Eigenbetriebes
2. Den Wirtschaftszweig des Versorgungsbetriebes
3. Die Erfolgsrechnung aus Anlaß des Jahresabschlusses.

Diese drei Faktoren sind für den Inhalt und die Aufmachung der Rechnung bestimmend.

Der Jahresabschluß der Eigenbetriebe hat in der Eigenbetriebsverordnung eine sehr eingehende Regelung gefunden. Soweit es sich bei Eigenbetrieben um Versorgungsunternehmen handelt, sind die gesetzlichen Gliederungsvorschriften besonders der Erfolgsrechnung auf die Eigentümlichkeiten dieses Wirtschaftszweiges zugeschnitten und dementsprechend erweitert. Es werden daher, bevor auf die Erörterung der Jahreserfolgsrechnung eingegangen wird, die ursächlich für ihre Ausgestaltung wesentlichen Grundzüge der rechtlichen Organisation des Eigenbetriebes und der technischen Organisation des Versorgungsbetriebes behandelt.

In diese Erörterungen miteinbezogen wird der Jahresabschluß als Anlaß der Rechnungslegung, seine Aufgaben, seine Zusammensetzung und Prüfung bei gemeindlichen Versorgungsbetrieben.

1. KAPITEL

Die rechtlich-wirtschaftliche Organisation des Eigenbetriebes

I. Die Rechtsgrundlagen

Im § 1 der Eigenbetriebsverordnung (EigVO) vom 21. November 1938 ²⁾ werden die Rechtsgrundlagen des Eigenbetriebes umrissen. Danach gehören dazu: die Deutsche Gemeindeordnung ³⁾ (als Gemeindeverfassungsrecht), die EigVO und die Betriebssatzung des Eigenbetriebes.

1. Das Gemeindeverfassungsrecht

Nach 1945 wurde die DGO durch Gemeindeverfassungsgesetze der Länder bzw. durch Verfassungen der „freien Städte“ ⁴⁾ ersetzt. Dabei trat eine gewisse Zersplitterung des Gemeinderechts ein. Auf dem Gebiet des Gemeindewirtschaftsrechts konnte sich jedoch der Gedanke der Rechtsübereinstimmung besser durchsetzen. So wurden die politisch neutralen Vorschriften der DGO hinsichtlich der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinden in das neue Gemeinderecht inhaltlich und zum Teil im Wortlaut übernommen. ⁵⁾

¹⁾ sinngemäß aus Adler-Düring-Schmaltz:

„Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft“ Stuttgart 1957; Vorbemerkung zu §§ 131, 132 Tz 5.

²⁾ RGBl. I S. 1650

³⁾ RGBl. I S. 49 v. 30. Januar 1935

⁴⁾ Berlin, Hamburg, Bremen

⁵⁾ Loschelder „Die Gemeindeordnungen in den westdeutschen Ländern und die Verfassungen von Berlin, Hamburg und Bremen.“ Stuttgart und Köln 1956 S. 56

Mit Ausnahme der Länder Nordrhein-Westfalen und Hessen ist die EigVO 38 noch heute in Kraft. ⁶⁾

Ihre Hinweise auf Vorschriften über die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden beziehen sich auf die damals gültige DGO. Nachdem diese Vorschriften inhaltlich in den Gemeindeordnungen der Länder wieder verankert wurden, sei es um der Einheit der Darstellung und der gebotenen Kürze willen gestattet, diese Vorschriften der DGO mitheranzuziehen.

Auf das neue Gemeindeverfassungsrecht wird nur insoweit eingegangen, als inhaltliche Abweichungen dies erforderlich machen oder soweit es zur Auslegung geeignet ist.

In der DGO sowie in den Gemeindeordnungen der Länder sind nur die grundlegenden Vorschriften über das Wirtschaftsrecht der Gemeinden enthalten. Nähere Vorschriften bleiben der Regelung durch Verordnungen ⁷⁾ vorbehalten. Für die Einrichtung und Führung von Eigenbetrieben gelten die Vorschriften der §§ 60 ff bes 67 ff der DGO bzw. die entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften. ⁸⁾

2. Das Eigenbetriebsrecht

Nähere Vorschriften über die Eigenbetriebe enthält das ergangene Eigenbetriebsrecht, nämlich die auf Grund der §§ 105 Abs. 2 und 121 der DGO ergangene EigVO vom 21. November 1938 und die auf Grund der §§ 74 und 119 der GO für das Land NW ergangene EigVO vom 22. Dezember 1953. In Hessen wird die Materie durch das EBG vom 9. März 1957 und die dazu ergangene DVO vom 9. April 1957 geregelt.

Inhaltlich bauen sich die Verordnungen, wie auch das hessische Gesetz, aus einem Verfassungs- und Verwaltungsteil und einem Teil über Wirtschaftsführung und Rechnungswesen auf.

Die EigVO NW weist gegenüber der EigVO 38 wesentliche Änderungen nur im Verfassungsteil auf. Die Vorschriften über die Rechnungslegung haben nur geringfügige Änderungen erfahren.

Im EBG werden ebenfalls Änderungen des verfassungsrechtlichen Teiles vorgenommen. Die Vorschriften über Rechnungswesen und Rechnungslegung blieben im wesentlichen unverändert bis auf die Neuregelung über den Aufbau der Erfolgsrechnung. Nach § 21 Abs. 6 EBG ist die ER wahlweise nach der reinen Kostenartenrechnung oder nach der kombinierten Kostenstellen — Kostenartenrechnung zu gliedern. (s. Anlagen 6—8)

Zur Begründung und Ergänzung der EigVO 38 wurde eine Erste Ausführungsanweisung ⁹⁾ und eine Zweite Ausführungsanweisung ¹⁰⁾ erlassen.

Zur EigVO NW ist ebenfalls eine Ausführungsanweisung ergangen ¹¹⁾.

Die zum EBG ergangene DVO wurde bereits erwähnt.

⁶⁾ In NW wurde eine EigVO neu erlassen. In Hessen regelt die Materie ein Gesetz und eine dazu ergangene Durchführungsverordnung.
vgl.: Die Eigenbetriebsverordnung für das Land Nordrhein-Westfalen vom 22. Dezember 1953 (GVBl. NW 1953 S. 435)

Eigenbetriebsgesetz (EBG) für das Land Hessen vom 9. März 1957 (GVBl. für das Land Hessen 1957 S. 19) Durchführungsverordnung zum Eigenbetriebsgesetz vom 9. April 1957 (GVBl. f. d. Land Hessen 1957 S. 41)

⁷⁾ DGO § 105 Abs. 2 — ähnlich § 119 GO NW

⁸⁾ so Artikel 61 ff bes. 75 ff der GO Bay. (GVBl. für den Freistaat Bayern 1952 S. 19)

⁹⁾ RdErl. d. RmDl. u. d. RfM. v. 22. 3. 1939 — RMBliV S. 633

¹⁰⁾ RdErl. d. RmDl. v. 23. 1. 1940 — RMBliV. S. 145

¹¹⁾ Ausf. Anw. zur EigVO — MBl. NW S. 615

3. Die Betriebssatzung

Im Eigenbetriebsrecht (§ 1 EigVO 38 bzw. EigVO NW bzw. EBG) wird die Betriebssatzung des Eigenbetriebes zu seinen Rechtsgrundlagen gezählt. Ebenso schreibt § 74 DGO vor, daß Satzungen aufzustellen sind, bzw. die Wirtschaftsführung des Betriebes auch durch die Satzung geregelt wird. Neben der EigVO bzw. dem EBG hat die Satzung jedoch nur ausgestaltende Aufgaben.¹²⁾ Insbesondere können durch sie die örtlichen Besonderheiten geregelt werden.¹³⁾ Keinesfalls ist sie als Gründungsstatut, wie die Satzung der AG, anzusehen.¹⁴⁾ Die Betriebssatzung enthält notwendige und nicht notwendige Bestandteile.¹⁵⁾ Als notwendige Bestandteile sind festzulegen.

nach § 3 Abs. 2 EigVO	der Name des Eigenbetriebes
nach § 5 Abs. 1 EigVO	die Berufung der Beiräte
nach § 11 EigVO	die Festlegung des Wirtschaftsjahres
nach § 8 Abs. 2 EigVO NW bzw. § 10 Abs. 2 EBG	die Höhe des Stammkapitals. ¹⁶⁾

Nicht notwendige Teile sind vor allem:

- die Zuständigkeitsregelung der Werkleitung
- und die Zusammenfassung von Versorgungsbetrieben mit anderen Eigenbetrieben (gem. § 22 EigVO).

Der Inhalt der Satzung ist gem. § 3 Abs. 3 DGO öffentlich bekanntzumachen.

II. Die rechtlichen und wirtschaftlichen Merkmale

1. Fehlende Rechtspersönlichkeit

Der Eigenbetrieb besitzt keine eigene Rechtspersönlichkeit. Es handelt sich bei ihm vielmehr um einen Teil des gesamten Gemeindevermögens. In § 74 DGO wird der Eigenbetrieb als „Unternehmen ohne Rechtspersönlichkeit“, in der EigVO 38 § 1 als „wirtschaftliches Unternehmen der Gemeinde ohne Rechtspersönlichkeit“ gekennzeichnet.

Der Eigenbetrieb unterscheidet sich in dieser Hinsicht von der sog. Eigen-gesellschaft. Als Eigengesellschaften gelten Kapitalgesellschaften, deren Kapitalanteile sich vollständig in der Hand der Gemeinde befinden.¹⁷⁾

Aus der Stellung des Eigenbetriebes als Teil des gesamten Gemeindevermögens ergibt sich, daß Eigenbetrieb und Gemeinde für Schulden gegenseitig und in vollem Umfang haften. Von dieser engen vermögensrechtlichen Bindung werden der maßgebliche Einfluß der Gemeindeorgane, die Stellung des Betriebes im wirtschaftlichen Leben, im Steuerrecht und die Zielsetzung mitbestimmt.

¹²⁾ Suren-Loschelder „Die Deutsche Gemeindeordnung“ Berlin 1940 Bd. 2 § 74 Erl. 2 a, bb

¹³⁾ Nordsieck „Die Eigenbetriebsverordnung“ Stuttgart und Berlin 1939 S. 97

¹⁴⁾ Nordsieck, a.a.O. § 1 Erl. 3

¹⁵⁾ Zeiß „Das Eigenbetriebsrecht gemeindlicher Betriebe“ Stuttgart und Köln 1956 § 1 Erl. 8b

¹⁶⁾ Ausf. Anw. zur EigVO zu § 1 Abs. 5

¹⁷⁾ gem. § 8 Abs. 2 EigVO NW und § 10 Abs. 2 EBG ist das Stammkapital satzungsmäßig gebunden

¹⁸⁾ Begründung zu EigVO 38 zu § 1 Abs. 1 und EigVO NW zu § 1
ebenso § 101 GO Hessen

Sind neben der Gebietskörperschaft juristische oder natürliche Personen des privaten Rechts beteiligt, so spricht man von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen.
s. Schnettler „Öffentliche Betriebe“ Essen 1956; S. 32 f.

Die wirtschaftlichen Aufgaben machen es notwendig, daß das Vermögen des Eigenbetriebes vom übrigen Gemeindevermögen rechnungsmäßig getrennt wird und gem. § 74 Abs. 3 DGO in Vbg. mit § 7 Abs. 1 EigVO als Sondervermögen gesondert zu verwalten und nachzuweisen ist und auf seine Erhaltung Bedacht genommen werden muß.

2. Wirtschaftliches Unternehmen

In § 1 der EigVO wird der Eigenbetrieb als wirtschaftliches Unternehmen umschrieben. Darüber hinaus wird in der Begründung zur EigVO zu § 1 klar festgestellt, daß sich die EigVO auf sämtliche wirtschaftliche Unternehmen im Sinne des § 67 Abs. 1 DGO bezieht. Die GO Bay. definiert in Art. 80 den Eigenbetrieb auch als wirtschaftliches Unternehmen.

Den Begriff des wirtschaftlichen Unternehmens positiv zu umreißen, hat der Gesetzgeber in der DGO nicht unternommen. Im § 67 Abs. 2 DGO wird lediglich festgestellt, daß wirtschaftliche Unternehmen in diesem Sinne nicht sind:

1. Unternehmen, zu denen die Gemeinde gesetzlich verpflichtet ist
2. Einrichtungen des Unterrichts-, Erziehungs- und Bildungswesens, der körperlichen Ertüchtigung, der Kranken-, Gesundheits- und Wohlfahrtspflege.

In der vorläufigen Ausführungsanweisung¹⁹⁾ wird § 67 so erläutert, daß „als wirtschaftliche Unternehmen solche Einrichtungen und Anlagen der Gemeinde zu verstehen“ sind, „die auch von einem Privatunternehmer mit der Absicht der Gewinnerzielung betrieben werden können“. Ausdrücklich wird dabei auf Versorgungsbetriebe hingewiesen.¹⁹⁾

Somit gibt der Gesetzgeber klar zu erkennen, daß Versorgungsbetriebe zu den wirtschaftlichen Unternehmen im Sinne des § 67 Abs. 1 DGO gehören.

Als wirtschaftliches Unternehmen unterscheidet sich der Eigenbetrieb von der Hoheitsverwaltung der Gemeinde auf der einen und von den Anstalten und Einrichtungen gem. § 67 Abs. 2 DGO auf der anderen Seite.²⁰⁾

Die Einnahmen bzw. Erträge der wirtschaftlichen Unternehmen sollen mindestens alle Aufwendungen decken und angemessene Rücklagen ermöglichen. Darüber hinaus sollen sie einen Ertrag für den Haushalt der Gemeinde abwerfen.²¹⁾

Ein entscheidendes Merkmal des Eigenbetriebes als wirtschaftliches Unternehmen ist die Absicht der Gewinnerzielung. Sie hebt ihn deutlich von den übrigen Einrichtungen der Gemeinde und von der Hoheitsverwaltung ab.

„Das Gewinnstreben ist bei öffentlichen ebenso wie bei privaten Unternehmen als Wesensmerkmal vorauszusetzen. Es gehört geradezu zum Unterscheidungsmerkmal des öffentlichen Betriebes gegenüber der öffentlichen Einrichtung (Anstalt), die mit den Gebühren und sonstigen Entgelten ihrer Leistungen lediglich eine Deckung der Ausgaben erstrebt.“²²⁾

¹⁹⁾ Vorläufige Ausführungsanweisung zum Sechsten Teil der Deutschen Gemeindeordnung v. 22. März 1935 MBliV S. 475 und vom 27. September 1935 MBliV S. 1158

¹⁹⁾ Ausf. Anw. zur EigVO zu § 1

²⁰⁾ Suren-Loschelder a.a.O. Bd. II § 67 Erl. 2a
Zeiß a.a.O. § 1 Erl. 2a

²¹⁾ § 72 Abs. 1, 2 DGO § 8 Abs. 4, 5 EigVO

²²⁾ Schnettler a.a.O. S. 21

Dabei ist aber folgendes zu beachten:

„Für die Zulässigkeit gemeindlicher Wirtschaftstätigkeit ist in jedem Falle ausschlaggebend, daß sie durch einen öffentlichen Zweck gerechtfertigt ist. Es kann einer Gemeinde nie erlaubt sein, zu wirtschaften, wenn ihr einziges Ziel dabei das der Gewinnerzielung ist; vielmehr muß es sich bei der gemeindlichen Wirtschaft stets um Betätigungen handeln, die . . . eine im öffentlichen Interesse der Bevölkerung gebotene Versorgung der Einwohnerschaft zum Gegenstand haben.“²³⁾

„Der Eigenbetrieb soll in erster Linie dienen und nicht verdienen.“²⁴⁾

„Diese Voraussetzung“ des öffentlichen Zwecks „ist eindeutig gegeben bei den gemeindlichen Versorgungs- und Verkehrsbetrieben.“²⁵⁾ Der Tatbestand der Versorgung der Bevölkerung allein wird als Erfüllung eines öffentlichen Zweckes gelten müssen, mit der Einschränkung allerdings, daß durch das Gewinnstreben die Versorgung nicht gefährdet werden darf.

Wenn allerdings § 8 Abs. 5 EigVO davon spricht, daß mindestens eine marktübliche Verzinsung des Eigenkapitals erzielt werden soll, so darf gesagt werden, daß das Gewinnstreben die wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinden nicht so sehr von privaten unterscheidet.

3. Die organisatorische Trennung des Eigenbetriebes von der übrigen Gemeindegewirtschaft

a) Das Rechnungswesen

Nach § 7 Abs. 1 EigVO ist der Eigenbetrieb „finanzwirtschaftlich als Sondervermögen der Gemeinde gesondert zu verwalten und nachzuweisen.“

§ 74 Abs. 3 DGO bzw. § 75 Abs. 2 GO NW legen fest, daß Haushalts- (bzw. Wirtschaftsführung) Vermögensverwaltung und Rechnungslegung des Eigenbetriebes so einzurichten sind, daß sie eine besondere Betrachtung der Verwaltung und des Ergebnisses ermöglichen.

Damit sind die Zwecke einer *rechnungsmäßigen Trennung* des Sondervermögens der Eigenbetriebe vom übrigen Gemeindevermögen²⁶⁾ aufgezeigt:

1. Erhaltung des eigenbetrieblichen Sondervermögens
2. gesonderte Ermittlung des Ergebnisses des wirtschaftlichen Unternehmens.

Schnettler²⁷⁾ betont, daß die Abgrenzung des Vermögens und die Erfassung des Werteflusses zwischen Sondervermögen und Trägerkörperschaft auch Voraussetzungen der rechnerischen Verselbständigung des Eigenbetriebes sind.

Diese Zwecksetzungen stehen in enger gegenseitiger Beziehung, denn die das Ergebnis beeinflussenden Faktoren — Aufwendungen und Erträge — schlagen sich auch vermögensmäßig nieder.

Die Erhaltung des Sondervermögens ist darauf abgestellt, das Vermögen, das einer spezifischen Zweckerfüllung gewidmet ist, dieser zu erhalten;

²³⁾ aus der amtlichen Begründung zu § 67 DGO

²⁴⁾ Zeiß, a.a.O. § 1 Erl. 2a

²⁵⁾ Suren-Loschelder a.a.O. § 67 Erl. 3a, aa

²⁶⁾ zur Gemeinde gehören in diesem Sinne auch andere Eigenbetriebe und Eigengesellschaften der Eigentümergemeinde

²⁷⁾ a. a. O. S. 61

erhalten ist das Sondervermögen also nicht, wenn es für andere Zwecke im Aufgabenbereich der Gemeinden herangezogen wird, ohne daß sich das Vermögen der Gemeinde in seiner Gesamtheit geändert hätte. Das Sondervermögen ist nicht nur „im Rahmen des Gemeindevermögens, sondern als solches zu erhalten.“²⁸⁾

Die EigVO 38 ebenso EigVO NW und EBG legen in den §§ 8 bzw. 9 bzw. 11 eine Reihe von Maßnahmen fest, die der Vermögenserhaltung und der Ermittlung des Ergebnisses dienen sollen. Hierbei wird festgestellt, daß im Jahresabschluß sämtliche Erträge und Aufwendungen ordnungsmäßig und stichtagerecht anzusetzen sind. Es wird ausdrücklich betont, daß auch der wirtschaftliche Verkehr zwischen dem Eigenbetrieb und der Gemeinde neben den Beziehungen zur übrigen Außenwelt restlos erfaßt werden muß. Nur so sind die geforderten Zwecke, Erhaltung des Sondervermögens und Ermittlung des Ergebnisses, zu erfüllen. Daß auf eine Trennung vom übrigen Gemeindevermögen und eine Ermittlung des tatsächlichen Erfolges des Eigenbetriebes Wert gelegt wird, geht u. a. aus § 8 Abs. 2, 3 hervor, in denen der „innere Liefer- und Leistungsverkehr“²⁹⁾ zwischen Betrieb und Gemeinde eine Klarstellung erfahren soll.

Die Einrichtung der Sonderkasse dient ebenfalls, wie in § 10 EigVO NW ausdrücklich erklärt wird, der Ermöglichung eines gesonderten Jahresabschlusses. Diese organisatorische Trennung bleibt zivilrechtlich ohne Wirkung. Gegenüber Dritten bildet das Vermögen des Eigenbetriebes zusammen mit dem übrigen Vermögen, soweit es nicht einer eigenen Rechtspersönlichkeit zugeordnet ist, eine Einheit. Die Beziehungen zwischen Betrieb und Gemeinde (Sondervermögen und allgemeines Vermögen) könnte man als quasi-schuldrechtlicher Natur bezeichnen.³⁰⁾ Sie finden teilweise ihren Niederschlag im Ausweis bestimmter Positionen der Formblätter zur EigVO.³¹⁾ Der Güter- und Leistungsverkehr zwischen Betrieb und Gemeinde entspricht etwa dem Leistungsverkehr zwischen Konzerngesellschaften und findet in der Bilanz einen ähnlichen Ausweis.

Hinsichtlich der rechnerischen Trennung unterscheidet sich der Eigenbetrieb von den sogen. reinen Regiebetrieben der Gemeinde, die mit ihrem Gesamtergebnis — also brutto — im Haushaltplan und in der Rechnung der Gemeinde anzusetzen sind.

„Dem reinen Regiebetrieb fehlt nicht nur (wie dem Eigenbetrieb; Anm. d. Verf.) eine verselbständigte Eigentumsorganisation, sondern auch die verselbständigte Betriebsorganisation.“³²⁾ Der reine Regiebetrieb ist auch rechnerisch Bestandteil der Hoheitsverwaltung.

Die Zweige des Rechnungswesens

Das Rechnungswesen gemeindlicher Versorgungsbetriebe umfaßt nach § 12 EigVO 38 den Wirtschaftsplan, die Buchführung, den Jahresabschluß, den Jahresbericht und die Selbstkostenrechnung.

Die näheren Ausführungen über die Ausgestaltung der einzelnen Zweige des Rechnungswesens bringen die §§ 13—21.

²⁸⁾ Zeiß a.a.O. § 8 Erl. 3

²⁹⁾ Nordsieck, a.a.O. § 8 Erl. zu Abs. 2

³⁰⁾ Schnettler, a.a.O. S. 61

³¹⁾ vgl. Formblatt 1 Anlage 1 Vermögensseite II, 9, Schuldenseite III, 7

Formblatt 4 Anlagen 4,5 Aufwandseite III, 7, V, 1, 2, Ertragseite 1, 1b, I, 2b, I, 3b, V, 1, 2

³²⁾ Schnettler, a.a.O. S. 67

Den wirtschaftlichen Aufgaben des Eigenbetriebes und seiner notwendigen Beweglichkeit entsprechend, ist das Rechnungswesen nach kaufmännischen Regeln ausgestattet worden. So ist vor allem bemerkenswert, daß an die Stelle der kameralistischen Einnahmen- und Ausgabenrechnung mit finanzwirtschaftlichen Zielen die kaufmännische Aufwands- und Ertragsrechnung in Verbindung mit der Bilanz als Grundlage der Erfolgsermittlung getreten ist. Ungeachtet der im wesentlichen kaufmännischen Ausrichtung ist das Rechnungswesen z. T. von der Kameralistik beeinflusst.

Zu den einzelnen Zweigen ist in gedrängter Darstellung folgendes zu sagen:

Der Wirtschaftsplan

des Eigenbetriebes vertritt in etwa die Stelle des Haushaltplanes, da die Vermengung mehrerer „Zwecke den Haushaltplan in seiner in Gemeinden vorherrschenden Ausgestaltung für Wirtschaftsbetriebe unbrauchbar“³³⁾ macht. In den Haushaltplan der Gemeinde ist gem. § 10 Abs. 2 GemHVO³⁴⁾ nur das voraussichtliche Endergebnis des Wirtschaftsplanes aufzunehmen.

Gem. § 7 Abs. 2 GemHVO ist der Wirtschaftsplan als Anlage dem Haushaltplan der Gemeinde beizufügen. In der Begründung zu § 13 Abs. 2 der EigVO wird ausdrücklich darauf hingewiesen, daß der Wirtschaftsplan nicht den strengen Vorschriften des Haushaltplanes unterliegt. Von einem wirtschaftlichen Unternehmen kann nicht verlangt werden, daß wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, Anpassung an die Erfordernisse des Marktes streng formalen Vorschriften untergeordnet werden.

Hinsichtlich der Bedeutung und Rechtsbindung der Wirtschaftsplanung steht der Eigenbetrieb zwischen öffentlicher Verwaltung und privaten Betrieben.³⁵⁾ Der Wirtschaftsplan besteht aus dem Erfolgsplan, dem Finanzplan und der Stellenübersicht.

Die Unterscheidung zwischen Erfolgs- und Finanzplan verfolgt die Zerlegung des Wirtschaftsplanes in einen erfolgswirksamen und einen erfolgsunwirksamen Teil.³⁶⁾

Der Erfolgsplan ist ein Voranschlag der erwarteten Aufwendungen und Erträge (§ 14 Abs. 1, Satz 1). Er ist wie die Jahreserfolgsrechnung zu gliedern. Die Löhne, Gehälter und sozialen Abgaben müssen, nachdem sie auf Kostenstellen verteilt sind und nicht erscheinen, am Schlusse des Erfolgsplans nachrichtlich angegeben werden. Der Erfolgsplan des kommenden wird dem Erfolgsplan des laufenden und der ER des abgelaufenen Wirtschaftsjahres gegenübergestellt. Die einzelnen Positionen sind zu erläutern, wesentliche Abweichungen zu begründen (§ 14, Abs. 2).

Der erforderlichen Beweglichkeit wirtschaftlicher Unternehmen entspricht der Grundsatz einer weitgehenden Deckungsmöglichkeit (nach § 14, Abs. 3) gleichartiger Ansätze.³⁷⁾

Der Finanzplan hat eine gewisse Ähnlichkeit mit dem außerordentlichen Haushaltplan. In § 15 Abs. 1 werden als sein Mindestinhalt vorgeschrieben: Ausgaben, die sich aus Anlagenänderungen ergeben und die dafür erforder-

³³⁾ van Aubel-Richter „Zur Finanzwirtschaft gemeindlicher Betriebe“ in ZföW, 1936 S. 185

³⁴⁾ VO über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltplans der Gemeinden vom 4. Sept. 1937 (RGBl. I S. 921)

³⁵⁾ Schnettler, a.a.O. S. 185

³⁶⁾ Die Begründung zu § 13 Abs. 3 EigVO weist dabei auf die Ähnlichkeit mit ordentlichem und außerordentlichem Haushalt hin

³⁷⁾ Zeiß, a.a.O. § 14 Erl. 4

lichen Einnahmen, sowie Einnahmen und Ausgaben, die sich aus der Kreditwirtschaft ergeben. Bei Großbetrieben wird es sich als vorteilhaft erweisen, über diese Mindestanforderungen hinauszugehen und im Finanzplan sämtliche Einnahmen und Ausgaben anzusetzen.³⁸⁾ Er unterliegt strengeren haushaltrechtlichen Bindungen als der Erfolgsplan, insbesondere sind Ausgaben für verschiedene Vorhaben nicht deckungsfähig (§ 15 Abs. 5). Diese strengeren Vorschriften sollen „namentlich jede unzumutbare Investierung vermeiden“.³⁹⁾ Die Stellenübersicht über Angestellte und Arbeiter des Eigenbetriebes (gem. § 10 Abs. 1 EigVO) entspricht dem Stellenplan der Gemeinde, aber vermeidet ebenfalls die engeren Bindungen des Haushaltrechts. Für die größere Freizügigkeit waren dieselben Gründe maßgebend, die auch beim Erfolgs- und beim Finanzplan angeführt werden konnten.⁴⁰⁾ Beamtenstellen des Eigenbetriebes werden im Stellenplan der Gemeinde geführt und in der Stellenübersicht des Betriebes nur nachrichtlich angegeben (§ 10 Abs. 2).

Buchhaltung

Die Aufgaben, die sich auf der Grundlage der Buchhaltung des Eigenbetriebes lösen lassen müssen, werden im § 16 Abs. 1 EigVO aufgezählt. Sie umfassen:

Die zwangsläufige Fortschreibung von Vermögens- und Schuldenteilen, die beweiskräftige Aufstellung von Jahresabschlüssen, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen; ferner die regelmäßige Entwicklung von Zwischenabschlüssen und die Durchführung von Selbstkostenrechnungen.

Daraus ergibt sich, daß die Buchführung des Eigenbetriebes, als die eines wirtschaftlichen Unternehmens, in ihrer Zwecksetzung von der Haushaltrechnung der Gemeinde abweicht. Die Rechnungslegung der Gemeinde ist in ihrem Wesen ein Nachweis über den Vollzug der veranschlagten Einnahmen und Ausgaben. „Wichtigstes Ziel der Rechnungsführung öffentlicher Verwaltungen ist die laufende Kontrolle der Geldbewegungen.“⁴¹⁾ Die EigVO fordert mit der Vorschrift des § 16 von der Buchführung vielmehr die Erfüllung der Anforderungen, die an jede kaufmännisch orientierte Rechnungslegung zu stellen sind.

Ob sich der Eigenbetrieb bei seiner Rechnungsführung der „kaufmännischen doppelten Buchführung oder einer entsprechenden Verwaltungsbuchführung“ bedient, läßt der Gesetzgeber dahingestellt.⁴²⁾ Die kameralistische Buchführung wird ausdrücklich zugelassen.

Die Anwendung des Kameralstils darf jedoch die Erreichung der gesetzten Buchhaltungszwecke nicht gefährden.

Diesen Anforderungen kann die gehobene Kameralistik oder Betriebskameralistik, wie sie von Klapdor⁴³⁾ entwickelt und von Walb⁴⁴⁾ systematisch ausgebaut wurde, grundsätzlich gerecht werden.

Dessen ungeachtet kommt die doppelte kaufmännische Buchhaltung auch in den Eigenbetrieben in steigendem Maße zur Anwendung.

³⁸⁾ Ausf. Anw. zu § 15 Abs. 1 EigVO NW

³⁹⁾ Begründung zu § 15 Abs. 1 EigVO

⁴⁰⁾ Begründung zu § 10 Abs. 1 EigVO

⁴¹⁾ Schnettler, a.a.O. S. 191

⁴²⁾ EigVO § 16 Abs. 1

⁴³⁾ Klapdor „Die kameralistische Buchführung in ihrer einfachen und gehobenen Form“ Düsseldorf, 3. Auflage 1924

⁴⁴⁾ Walb „Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe“ Berlin-Wien 1926

Für die Eigenbetriebe wurde, soweit es sich um Versorgungsbetriebe handelt, im Anschluß an den Buchhaltungserlaß ⁴⁵⁾ ein „Kontenplan“ mit einheitlichen Buchhaltungsrichtlinien ausgearbeitet. Der Aufbau des Kontenplans ist vornehmlich auf die Gliederungsvorschriften für den Jahresabschluß der Eigenbetriebe abgestellt.⁴⁶⁾

Der Jahresabschluß wird aus einer kombinierten Finanz- und Betriebsbuchhaltung entwickelt.⁴⁷⁾ Dabei stellt vor allem die Rücksichtnahme auf die ER gemäß Formblatt 4 der Entwicklung einer zuverlässigen Kostenrechnung aus der Buchhaltung Hindernisse in den Weg.

Aus diesem Grund wurden die Entwürfe vom damaligen Reichswirtschaftsminister nicht gebilligt.

Die später von der Wirtschaftsgruppe „Elektrizitätsversorgung“ und dem „Verband der Gas- und Wasserwerke“ vorgeschlagenen Lösungen knüpften ebenfalls an diesen Entwurf an.⁴⁸⁾

Deshalb wurde von den Kontenrahmenausschüssen der „Vereinigung Deutscher Elektrizitätswerke — VDEW“ und des „Verbandes der Deutschen Gas- und Wasserwerke — VGW“ ein Kontenrahmen ausgearbeitet und im Oktober 1952 den Mitgliedswerken zur Einführung empfohlen.⁴⁹⁾

In der Einleitung zu diesem Kontenrahmen wird darauf hingewiesen ⁵⁰⁾, „daß Ausweiserfordernisse nicht im Vordergrund der Überlegungen gestanden haben.“ Vielmehr waren für „Aufbau und Gliederung vorwiegend betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend.“ Der Kontenrahmen ist in erster Linie Grundlage der Kostenrechnung. Darüber hinaus muß er auch die Aufstellung beweiskräftiger Jahresabschlüsse ermöglichen.

Die Klasseneinteilung

Der Inhalt der Kontenklassen zeigt im Vergleich zu anderen Branchen einige Abweichungen. Sie sind durch den breiten Raum, den der Stellenplan der Betriebszweige einnimmt, bedingt.

Die Klasse 0 enthält außer den „Ruhenden Konten“ die Abschlußkonten. Dadurch wird die Klasse 9 für die Ertragskonten frei.

Die Vorrats- und Finanzkonten werden in der Klasse 1 zusammengefaßt.

Die Klasse 2 enthält die Verrechnungs- und Abgrenzungskonten, nämlich sowohl Bestands- als auch Erfolgskonten.

In der Klasse 3 werden die Kosten vor der Überleitung auf die Stellen nach Arten zusammengefaßt.

Die Klassen 4—8 sind der Kostenstellenrechnung der Betriebszweige vorbehalten. Es enthalten:

⁴⁵⁾ Erlaß des Reichs- und Preußischen Wirtschaftsministers II Pr. 19263/37 und des Reichskommissars für die Preisbildung — VI 9991/37 — vom 11. 11. 1937 betr. Grundsätze für Buchhaltungsrichtlinien.

⁴⁶⁾ Die Buchführungsrichtlinien gehen ebenso wie die Formblätter zur EigVO im wesentlichen auf Vorarbeiten der „Wirtschaftsberatung Deutscher Gemeinden AG“ zurück. Sie werden, da sie als halbamtliche Auslegung gelten können, weiter unten bei der Untersuchung des Formblattes 4 zur Kommentierung mitherangezogen.

⁴⁷⁾ S. S. 67

⁴⁸⁾ vgl. dazu Stehling „Zum Thema: Kontenrahmen und Gliederungsschema für Versorgungsunternehmen“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ 1950 S. 504

⁴⁹⁾ „Kontenrahmen für Versorgungsunternehmen und mit ihnen verbundene Verkehrsbetriebe“ 2. Auflage Frankfurt a. Main 1953

⁵⁰⁾ a.a.O. S. 13

- Klasse 4: die Kostenstellen der Stromversorgung
- Klasse 5: die Kostenstellen der Gasversorgung
- Klasse 6: die Kostenstellen der Wasserversorgung
- Klasse 7: die Kostenstellen sonstiger Hauptbetriebe
(z. B. Verkehrsbetriebe)

Klasse 8: die gemeinsamen Kostenstellen.

Die Bilanz wird aus den Konten der Klassen 0—1 und teilweise der Klasse 2 entwickelt, die Erfolgsrechnung der Eigenbetriebe aus den Klassen 3—9 und teilweise aus der Klasse 2.

Den Eigenbetrieben bieten sich zwei Möglichkeiten, die ER aus der Systematik des Kontenrahmens zu entwickeln. Darauf wird weiter unten noch eingegangen.⁵¹⁾

Die Kostenrechnung

Im § 12 Abs. 1 EigVO wird allen Eigenbetrieben, also auch den Versorgungsbetrieben, die Durchführung einer Kostenrechnung vorgeschrieben. Diese Vorschrift wird durch § 16 Abs. 1 dahingehend ergänzt, daß die Selbstkostenrechnung sich regelmäßig aus der Buchhaltung entwickeln lassen muß.⁵²⁾ Diesen Vorschriften trägt der „neue Kontenrahmen für Versorgungsbetriebe“ Rechnung; er dient vornehmlich der Durchführung der Kostenrechnung. In der Einleitung zum Kontenrahmen⁵³⁾ werden als wichtigste Zwecke der Kostenrechnung vorgestellt:

1. Betriebsüberwachung durch Schaffung von Verantwortungsbereichen mit dem Ziel der Kostenbeeinflussung.
2. Schaffung von Unterlagen für die Durchführung von inner- und zwischenbetrieblichen Vergleichsrechnungen.
3. Schaffung von Unterlagen für die Selbstkostenrechnung zur Ermittlung und Überwachung der Tarifpreise.
4. Schaffung von Unterlagen für die Erfolgsrechnung, für die Statistik und für die Planung.

Von Seiten der Versorgungsunternehmen wird häufig darüber geklagt, daß die Ausweiserfordernisse, die das Formblatt 4 an die ER stellt, der Entwicklung der Selbstkostenrechnung im Wege stehen. Auf diese Frage muß deshalb am Schluß der Erörterung noch eingegangen werden.⁵⁴⁾

b) Die wirtschaftliche Führung des Eigenbetriebes

Der Eigenbetrieb ist, wie gezeigt wurde, Bestandteil des Gemeindevermögens und unterliegt einer Reihe von Vorschriften, die für die Verwaltung des Gemeindevermögens ergangen sind.

Als „wirtschaftliches Unternehmen“ braucht er jedoch eine gewisse Selbstständigkeit, die eine schnelle und reibungslose Anpassung an veränderte wirtschaftliche Situationen möglich macht.

Unerlässlich für die störungsfreie Abwicklung seiner Aufgaben ist die zweckmäßige Organisation der Leitung des Eigenbetriebes. Sie muß seiner wirtschaftlichen wie öffentlichen Zwecksetzung gerecht werden. Sie muß so ausgestaltet sein, daß sie auf der einen Seite der innigen Verzahnung des

⁵¹⁾ s. S. 67

⁵²⁾ Nordsieck „Das Rechnungswesen der Eigenbetriebe“ in ZföW, 1938 S. 422

⁵³⁾ a.a.O. S. 11

⁵⁴⁾ s. S. 84

unternehmerisch orientierten Eigenbetriebes mit der Gesamtwirtschaft nicht störend im Wege steht, auf der anderen Seite die Verbindung des Betriebes zur öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaft berücksichtigt. Für die Eigenbetriebe wurde eine Form der Organisation gefunden, die beiden Forderungen gerecht wird, wenn auch mit Einschränkungen. Denn es handelt sich um entgegengesetzte Interessen, die nur im Wege des Kompromisses lösbar sind.

Die Leitung des Eigenbetriebes wird auf mehreren Ebenen vollzogen. Beachtlich ist, daß die Organe der einzelnen Ebenen z. T. neben den leitenden auch beratende oder kontrollierende Funktionen ausüben.

Die ursprünglichen Vorschriften über Verfassung und Verwaltung des Eigenbetriebes (bes. §§ 2—4 EigVO 38) stehen auf der Basis des autoritären Charakters der Deutschen Gemeindeordnung von 1935 und sind, insoweit sie der grundsätzlich demokratischen Gestaltung des neuen Gemeindereds widersprechen, überholt.⁵⁵⁾ Der verfassungsrechtliche Teil der EigVO NW und des EBG Hessen ist den veränderten Verhältnissen angepaßt worden.⁵⁶⁾ Danach hat die Zuständigkeit in der Leitung des Eigenbetriebes einige Änderungen erfahren.

Die Organe

Die Gemeinde wird vom **Gemeinderat** verwaltet.⁵⁷⁾ Um dem Eigenbetrieb zur Durchführung seiner wirtschaftlichen Aufgaben Beweglichkeit zu verleihen, treten für ihn neben die allgemeinen Organe der Gemeinde zusätzliche, nämlich Werkausschuß und Werkleitung.

Die Werkleitung untersteht einem Dienstvorgesetzten, der die gesamte Gemeindeverwaltung einschl. der der wirtschaftlichen Betriebe koordiniert.⁵⁸⁾ Der **Gemeinderat** wird sich grundsätzlich nur Aufgaben vorbehalten, deren Entscheidung von großer Tragweite ist, oder die ihrer Natur nach in großen Zeitabständen oder einmal zu entscheiden sind. Es handelt sich um Maßnahmen, die die rechtlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse des Eigenbetriebes richtunggebend beeinflussen, oder die im Rechtsverkehr an streng formale Bedingungen (Grundstücks- und Darlehensgeschäfte) geknüpft sind. Der Kreis der Aufgaben, die in NW (gem. § 4 EigVO) und in Hessen (gem. § 5 EBG) der Gemeindevertretung vorbehalten sind, ist verschieden weit gezogen. Auch hier zeigen sich die unerfreulichen Folgen, die aus der Kompetenz der Länder in der Gemeindegesetzgebung, soweit sie auf wirtschaftliches Gebiet übergreift, resultieren.

Neben der Führung bestimmter Geschäfte hat der Gemeinderat Kontrollbefugnisse. Gemäß Ausf. Anw. zu § 9 Abs. 6 EigVO NW ist er verpflichtet, Ursachen nachhaltiger Verluste nachzugehen und ihre Beseitigung in die Wege zu leiten. Er kann sich Auskünfte von der Werkleitung einholen und überwacht die Durchführung seiner Beschlüsse.

⁵⁵⁾ Hölzl-Rollwagen „Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern“ München 1953 Art. 80 Erl. 2b.

⁵⁶⁾ vgl. §§ 2 — 7 EigVO NW
und §§ 2 — 9 EBG

⁵⁷⁾ Art. 29 GO Bay., § 28 GO NW

⁵⁸⁾ In NW gem. § 6 EigVO NW der Gemeindedirektor, in Hessen gem. § 8 EBG der Gemeindevorstand.

Der Gemeindevertretung obliegt die Feststellung des Jahresabschlusses und des Jahresberichtes sowie die Beschlußfassung über die Gewinnverwendung bzw. die Verlustabdeckung.⁵⁹⁾

Im übrigen soll die Zuständigkeit des Rates so weit wie möglich dem Werk-ausschuß ⁶⁰⁾ übertragen werden.⁶¹⁾ Die Institution des Werkausschusses ist vorgesehen, die Führung des Eigenbetriebes elastisch zu gestalten. Er „besteht in allen Gemeinden, die einen Eigenbetrieb haben kraft Gesetzes ohne daß es einer Beschlußfassung des Gemeinderats bedarf.“ ⁶²⁾ Der Werkausschuß ist kleiner als der Gemeinderat und seine Mitglieder sind durch größeren Sachverstand ausgezeichnet.⁶³⁾

Im § 5 Abs. 5 EigVO NW bzw. im § 7 Abs. 3 EBG werden eine Reihe von Angelegenheiten aufgezählt, die in die Zuständigkeit des Werkausschusses fallen. Neben der beschließenden Funktion in eigener Zuständigkeit obliegt dem Werkausschuß die Beratung sowie die Vorbereitung der Beschlußfassung aller Angelegenheiten, die vom Gemeinderat zu entscheiden sind.

Die Erfüllung der laufenden Aufgaben gehört in den Geschäftsbereich der Werkleitung.⁶⁴⁾ ⁶⁵⁾

Dazu gehört die Ausübung aller leitenden Funktionen, soweit sie nicht das Gesetz dem Rat oder dem Werkausschuß vorbehält, oder sie in der Betriebs-satzung oder durch einen Einzelbeschluß des Rats diesen zugewiesen werden. Die Zuständigkeit der Werkleitung darf nicht so weit eingengt werden, daß ihr keine Entschließungsfreiheit mehr bleibt.⁶⁶⁾

Der Auftrag an den Bürgermeister oder an die sonstigen Dienstvorgesetzten zur Besorgung der laufenden Geschäfte gilt nicht für den Bereich des Eigenbetriebes.

Der Umfang der laufenden Geschäfte läßt sich katalogmäßig nicht abgrenzen. Es sind Vorgänge, die im Eigenbetrieb nach Art und Ausmaß regelmäßig wiederkehren.⁶⁷⁾ Sinn der Vorschriften ist, einer verantwortlichen Werkleitung die nötige Handlungsfreiheit zu gewähren und damit zu einer freien Entfaltung der gemeindlichen Wirtschaftsbetriebe beizutragen.

Die Vertretungsbefugnis der Werkleitung ist in den Ländern unterschiedlich geregelt.⁶⁸⁾ Auch in der Vertretung nach außen braucht die Werkleitung weitgehende Befugnisse, um die Führung des Betriebes elastisch zu gestalten. Weitere wesentliche Aufgaben der Werkleitung bestehen in der Ausführung der Beschlüsse der Gemeindevertretung und des Werkausschusses, in der Unterrichtung des Werkausschusses ⁶⁹⁾ sowie in der Unterrichtung des Kämmerers über alle finanzwirtschaftlichen Angelegenheiten.⁷⁰⁾

Die Werkleitung hat zudem den Jahresabschluß aufzustellen und zu unter-schreiben.⁷¹⁾

⁵⁹⁾ § 4 EigVO NW, §§ 5 S. 11, 24 Abs. 4 EBG, entsprechend § 4 Abs. 1 S. 10 EigVO 38 in Vbg. mit Art. 29 und 30 Abs. 2 GO Bay.

⁶⁰⁾ in Hessen gem. § 6 EBG Betriebskommission

⁶¹⁾ § 75 Abs. 1 GO NW; Art. 80 Abs. 1 GO Bay.

⁶²⁾ Hölzl — Pollwagen, a. a. O. Art. 80 Eri. 4b aa

⁶³⁾ § 5 Abs. 2 EigVO NW, § 6 Abs. 3 EBG

⁶⁴⁾ in Hessen gem. § 2 Abs. 1 EBG Betriebsleitung

⁶⁵⁾ Art. 80 Abs. 1 GO Bay.; § 2 Abs. 1 EigVO NW; § 2 Abs. 1 EBG

⁶⁶⁾ Ausf. Anw. zu § 2 Abs. 1 EigVO NW

⁶⁷⁾ RGZ Bd. 146 (S. 50) und Bd. 116 (S. 247)

⁶⁸⁾ vgl. Art. 80 Abs. 1 S. 3 GO Bay., § 3 Abs. 1 EigVO NW, § 3 Abs. 1 EBG

⁶⁹⁾ vgl. § 5 Abs. 3 EigVO NW, § 4 Abs. 3 EBG

⁷⁰⁾ vgl. § 6 EigVO 38, § 7 EigVO NW, § 4 Abs. 3 EBG

⁷¹⁾ vgl. § 21 Abs. 1 EigVO 38, § 22 Abs. 1 EigVO NW, § 24 Abs. 1 EBG

Bei der Ausgestaltung des Jahresabschlusses einschl. der ER muß auf die Zuständigkeiten und Zusammensetzung der einzelnen Organe Rücksicht genommen werden. Mit dem Jahresabschluß gibt die Werkleitung sich selbst Rechenschaft und der Gemeindevertretung ein Kontrollmittel. Im Abschluß schlagen sich auch die Entscheidungen des Gemeinderates und des Werk-ausschusses nieder. Er ist deshalb gleichzeitig Rechenschaftslegung dieser Organe gegenüber sich selbst und den Aufsichtsbehörden der Gemeinde.⁷²⁾

2. KAPITEL

Die technisch-wirtschaftliche Organisation des Versorgungsbetriebes

I. Begriff der öffentlichen Versorgungswirtschaft

Der Jahresabschluß und insbesondere die Jahreserfolgsrechnung werden inhaltlich stark von der Zwecksetzung und ihrer technischen Erfüllung geprägt. Die Versorgungswirtschaft umfaßt die Betriebe, die der Erzeugung bzw. Gewinnung und Verteilung von Strom, Gas, Wasser und dabei anfallender Nebenprodukte dienen.⁷³⁾ Von öffentlicher Versorgungswirtschaft wird dann gesprochen, wenn Lieferungen und Leistungen an andere bewirkt werden.⁷⁴⁾ Die Betriebe der öffentlichen Versorgung charakterisiert eine Reihe von gemeinsamen Wesensmerkmalen, die sie von den übrigen Betrieben der Industrie oder des Handels deutlich abhebt.

II. Der dreistufige Aufbau der Versorgungsbetriebe

Die technisch-versorgungswirtschaftlichen Aufgaben werden in allen Zweigen in drei Stufen abgewickelt, nämlich als:

1. Beschaffung
2. Fortleitung und Verteilung
3. Übergabe der Versorgungsleistung.

Diese grundsätzlichen Aufgaben des Versorgungsbetriebes entsprechen in etwa der Produktion bei der Güterfertigung, dem Gütertransport und dem Handel.⁷⁵⁾ Bemerkenswert ist, daß die Aufgaben im Versorgungsbetrieb in einem viel engeren Zusammenhang stehen. Das ist technisch bedingt und wirtschaftlich nicht ohne Folgen.

Dem grundsätzlichen Aufbau des Versorgungsbetriebes folgen auch die Gliederungsvorschriften für den Jahresabschluß.⁷⁶⁾

⁷²⁾ s. auch S. 35

⁷³⁾ Auch in der EigVO wird die Versorgungswirtschaft so umrissen; vgl. Ausf. Anw. zu § 1 Abs. 2a EigVO 38. Elektrizitäts-, Gas- und Wasserwirtschaft gelten als Zweige der Versorgungswirtschaft.

⁷⁴⁾ § 2 Abs. 2 des Gesetzes zur Förderung der Energiewirtschaft (Energiewirtschaftsgesetz) vom 13. Dezember 1935 RGBl. I S. 1451; für Wasserwerke § 14 der 10. DVO nach dem Lastenausgleichsgesetz v. 28. Juni 1954 (BStBl. I 1954 S. 321)

⁷⁵⁾ Vgl. Vogt, „Probleme der Versorgungswirtschaft“ München 1950 S. 16

⁷⁶⁾ Vgl. Formblatt 3 Anlage 3 für das Anlagevermögen, vgl. Formblatt 4 Anlage 4 für den Betriebsaufwand

1. Beschaffung

Unter Beschaffung soll hier nicht eine der 4 betrieblichen Hauptfunktionen⁷⁹⁾ verstanden werden, sondern vielmehr die Erzeugung bzw. Gewinnung⁸⁰⁾ und der Fremdbezug⁸¹⁾ von Versorgungsleistungen. Demnach kann der Versorgungsbetrieb so organisiert sein, daß er die Versorgungsgüter selbst erzeugt bzw. gewinnt, von Fremden bezieht oder je nach Bedarf beide Möglichkeiten kombiniert. Wie dabei gemeindliche Versorgungsbetriebe vorgehen, ist abhängig von der Größe des Betriebes, von den lokalen Verhältnissen und auch vom Versorgungszweig. Die Versorgungsunternehmen kleinerer Gemeinden beschaffen sich die Energieleistungen auf dem Wege des Fremdbezuges. Die Eigenbetriebe großer Städte betätigen sich dagegen noch in stärkerem Umfang in der Erzeugung. Aber auch hier ist die Tendenz zum Fremdbezug unverkennbar.

Der Umfang der Eigenbeschaffung und des Fremdbezuges ist in den einzelnen Versorgungszweigen verschieden.

Die Wasserversorgung ist fast ausschließlich ortsgebunden⁸²⁾, nur gelegentlich lassen sich Zusammenschlüsse zur Gruppenversorgung feststellen.

In der Gaswirtschaft wird die Beschaffung unterschiedlich durchgeführt. Neben der Orts- ist auch die Gruppen- und Ferngasversorgung vertreten.⁸³⁾

Am stärksten hat sich der Fremdbezug im Rahmen der sogen. Verbundwirtschaft in der Elektrizitätsversorgung durchgesetzt. Daran hatten die relativ gute Transportmöglichkeit und die fehlende Speichermöglichkeit der Elektrizität im Zusammenhang mit dem Auseinanderklaffen von lokalem Angebot und Nachfrage gleichermaßen Anteil. Denn auf diese Weise lassen sich Bedarf und Angebot an Elektrizität noch am besten in Übereinstimmung bringen.⁸⁴⁾

Die Entscheidung der Frage: Fremdbezug oder Eigenerzeugung bzw. -gewinnung ist für die Aufwandstruktur der Versorgungsunternehmen von erheblicher Bedeutung. Beim Vergleich von Versorgungsunternehmen und bei der Beurteilung der Aufwandslage muß darauf Rücksicht genommen werden, wenn falsche Schlußfolgerungen vermieden werden sollen.⁸⁵⁾

Hier sei weiter darauf verwiesen, daß bei der Erzeugung von elektrischer Energie verschiedene Möglichkeiten gegeben sind, so die Stromerzeugung in Dampfkraftwerken, in Heizkraftwerken und schließlich in Wasserkraftwerken, um die wichtigsten Methoden zu nennen. Die in den einzelnen Fällen entstehenden Kosten zeigen eine sehr unterschiedliche Zusammensetzung. Während bei den Dampf- und Heizkraftwerken Personalaufwendungen und Materialeinsatz zusammen mit den Kapitalkosten die wesentliche Rolle spielen, sind sie bei den Wasserkraftwerken neben den Kapitalkosten fast bedeutungslos.

⁷⁹⁾ In der Betriebswirtschaftslehre werden die Aufgaben einer Betriebswirtschaft gewöhnlich in 4 oder 5 Funktionsbereiche (Beschaffung, Fertigung, Verwaltung evtl. Leitung und Vertrieb) gegliedert.

⁸⁰⁾ Bei der Wasserversorgung wird von Gewinnung gesprochen, da es sich hier um eine Erschließung des bereits vorhandenen Wassers handelt.

⁸¹⁾ Soweit es sich in unserem Falle um Fremdbezug handelt, ist eine Aufgabe der Beschaffung gegeben. Dagegen sind Erzeugung und Gewinnung mit der Produktionsfunktion der Fertigungswirtschaft vergleichbar.

⁸²⁾ vgl. „Statistik der Bundesrepublik Deutschland“ Band 153 „Die Jahresabschlüsse kommunaler Versorgungs- und Verkehrsunternehmen für das Wirtschaftsjahr 1953“ Wiesbaden 1956 S. 23

⁸³⁾ Vogt, a. a. O. S. 18 und 175

⁸⁴⁾ Deutsche Verbundgesellschaft e. V. Heidelberg „Der Verbundbetrieb in der deutschen Stromversorgung“ Heidelberg 1953

⁸⁵⁾ s. S. 61 f.

2. Fortleitung und Verteilung

Der Transport der Versorgungsleistungen ist an Leitungen gebunden. Die Leitungen stellen eine ständige Verbindung zwischen den Erzeugungsanlagen und dem Abnehmer her. Damit wird der Abnehmer in die Lage versetzt, zu jeder von ihm bestimmbar Zeit Lieferungen des Versorgungsbetriebes in Anspruch zu nehmen. Umgekehrt ist das Versorgungsunternehmen gezwungen, seine Anlagen auch dann vorzuhalten, wenn eine augenblickliche Inanspruchnahme nicht erfolgt.

Man kann beim Transport von Energie bzw. Energieträgern und Wasser unterscheiden zwischen der Fortleitung über größere Entfernungen mit höheren Spannungen bzw. Drücken und der Verteilung auf der lokalen Ebene.⁶⁴⁾ Eine solche z.T. noch weitergehende Unterscheidung ist für kalkulatorische Erfordernisse, um zur Einteilung in Stufen zu gelangen, unumgänglich. Hier kann auf diese Einteilung verzichtet werden. Die Aufgaben sind nämlich grundsätzlich gleicher Art. Auch die Verteilung ist Transport und Fortleitung von Energie und Wasser.

Verteileranlagen sind für die Versorgungswirtschaft charakteristisch. Da sie ein typisches Merkmal dieser Branche sind, werden sie in der Statistik als „Spezialanlagen des Wirtschaftszweiges“ geführt.⁶⁵⁾ Wie bedeutend die Verteileranlagen für die Versorgungsbetriebe sind, geht daraus hervor, daß sie 1953 bei 328 erfaßten Versorgungsbetrieben/Eigenbetrieben mit rd. DM 1 143 900 000,— 51,7 Prozent des Sachanlagevermögens oder rd. 43 Prozent der Bilanzsumme umfaßten.⁶⁶⁾ Noch bedeutender als bei Elektrizitäts- und Gaswerken sind die Verteileranlagen in der Wasserversorgung, wo sie bei 69 erfaßten Wasserwerken 55 Prozent der Bilanzsumme beanspruchen. Der Transport von Versorgungsleistungen mit Behältern ist zwar technisch möglich, wird aber im allgemeinen — abgesehen von Flaschengas — nicht durchgeführt.

Zu den Transportanlagen gehören neben den Leitungen Umspann- und Umlormanlagen der Stromversorgung, ebenso Anlagen der Verdichtung und Druckregelung bei der Gas- und Wasserversorgung. Grundsätzlich können diese Einrichtungen auch für Beschaffungsaufgaben (bei Fremdbezug) vorgesehen sein, deshalb ist über ihre Zuordnung von Fall zu Fall zu entscheiden. Aus dem Gesagten läßt sich erkennen, daß die Kosten des Transportes überwiegend unveränderlich sind. Die Transportanlagen müssen so beschaffen sein, daß sie den höchsten Verbrauchsanforderungen genügen können. Diese Anforderungen werden im Laufe eines Jahres oft nur für Stunden gestellt.⁶⁷⁾ Dementsprechend ist die Leistungsfähigkeit während der übrigen Zeit bei weitem nicht ausgenutzt.

Mit der Abstellung der Dimension auf eine Leistungsspitze werden auch die festen Kosten fast ausschließlich durch die Höhe dieser Leistungsspitze bestimmt. Je mehr sich jedoch die Transportanlagen dem Abnehmer nähern, also Verteilungsanlagen werden, um so stärker sind die fixen Kosten nicht leistungs- sondern abnehmerabhängig.⁶⁸⁾

⁶⁴⁾ Siegel-Nissel „Elektrizitätstarife“ Berlin 1935 S. 46 f.

⁶⁵⁾ „Statistik der Bundesrepublik Deutschland“ Band 153 a. a. O. S. 13

⁶⁶⁾ „Statistik der Bundesrepublik Deutschland“ a. a. O. S. 28 und Tab. 1 S. 48

⁶⁷⁾ Vgl. Belastungsgebirge bei Siegel-Nissel a. a. O. S. 69. Daraus läßt sich ablesen, daß die Höchstbelastung bei Strom nur für kurze Zeit am Spätnachmittag einiger Tage der 2. Dezemberhälfte auftritt. Ähnlich sind die Verhältnisse in der Gas- und Wasserversorgung.

⁶⁸⁾ Vogt a. a. O. S. 50

3. Übergabe

„Der Vertrieb beginnt dort, wo der Transport durch das Versorgungsunternehmen endet, d. h. also an der Übergabestelle (Hausanschluß)“. ⁸⁹⁾

Die mit dem Versorgungsnetz zusammenhängenden Vertriebsanlagen sind Hausanschluß bzw. die Übergabestelle bei Groß- und Sonderabnehmern und die Meßeinrichtungen.

Zur Funktion des Vertriebs gehören die Messung und Abrechnung des Verbrauchs, die Werbung sowie die Abnahme und Prüfung der Anlagen. Der Aufwand für die Durchführung dieser Aufgaben wird zum großen Teil unter die Verwaltungskosten gerechnet.

Bemerkt werden muß, daß die Gliederung der ER für Eigenbetriebe dem dargestellten Aufbau des Versorgungsbetriebes nicht ganz entspricht. Doch davon wird noch die Rede sein. ⁹⁰⁾

III. Das Speicherproblem

Die Verbraucher von Strom, Gas und Wasser stehen über die Verteilernetze mit den Erzeugungsanlagen in ständigem Kontakt. Die Nachfrage nach Versorgungsgütern ist außerordentlich starken tages-, wochen- und jahreszeitlichen Schwankungen unterworfen. Um Zusammenbrüche in der Versorgung zu vermeiden, muß ein Versorgungsunternehmen in der Lage sein, jeden anfallenden Bedarf zu decken. Andererseits verlangt die Anlagenintensität der Versorgungsunternehmen eine gleichmäßig hohe Ausnutzung der Kapazität. Beide Forderungen ließen sich durch die Speicherung der Erzeugnisse teilweise zu einem Ausgleich bringen. Der Speicher ist ein Puffer, der die Deckung des Spitzenbedarfs ermöglicht und gleichzeitig die Nachfragestöße von den Erzeugungs- und evtl. Verteilungsanlagen fernhält. Er nimmt die Überschüsse zur Zeit des geringen Verbrauches auf und gibt sie für die Deckung des Spitzenbedarfs wieder ab. In diesem Zusammenhang kann man von einer Aufgabenteilung sprechen, insofern als die Produktionsanlagen den Mengenbedarf, die Speicheranlagen den Spitzenbedarf decken. ⁹¹⁾ Voraussetzung für die Speicherung ist, daß sie technisch möglich und wirtschaftlich sinnvoll ist. Diese beiden Bedingungen sind bei Gas- und Wasserwerken grundsätzlich erfüllt, bei E-Werken dagegen so gut wie nicht. Am besten ist die Frage in der Wasserversorgung gelöst. Es lassen sich Behälter zwischen Verteiler- und Gewinnungsanlagen, ebenso beim Abnehmer einschalten. Wasser läßt sich — wenn auch beschränkt — selbst nach dem Verlassen der Leitung speichern. Damit können gegen die Belastungsschwankungen nicht nur die Gewinnungsanlagen sondern auch das Verteilernetz abgesichert werden. Von dieser Möglichkeit wird jedoch wenig Gebrauch gemacht.

Auch Gas läßt sich durch die Einschaltung von Behältern relativ einfach speichern. Darüber hinaus ist durch Druckvariierung im Gasverteilernetz selbst bis zu einem gewissen Grad die Speicherwirkung erzielbar.

Durch die Einschaltung von Gas- und Wasserspeichern ist jedoch keine Bevorratung für längere Zeiträume im üblichen Sinne möglich. Erreicht wird allein ein Belastungsausgleich ⁹²⁾ innerhalb eines Tages oder am Wochenende. Saisonale Schwankungen lassen sich nicht abfangen.

⁸⁹⁾ Vogt a. a. O. S. 60

⁹⁰⁾ s. S. 57 ff.

⁹¹⁾ Vogt, a. a. O. S. 91

⁹²⁾ Vogt, a. a. O. S. 90

Die Kapazität der Speichereinrichtungen für Gas und Wasser beträgt gewöhnlich nur den Bruchteil einer Tagesproduktion. Vogt⁹³⁾ nennt für WW zwischen 30—50 Prozent, für GW zwischen 50—70 Prozent der täglichen Abgabe bei normalen Verhältnissen und Ortsversorgung.⁹⁴⁾

In der Elektrizitätsversorgung ist eine Speichermöglichkeit so gut wie nicht gegeben, wenn man von der Gleichstromspeicherung mittels des Akkumulators absieht. Diese Eigenart der Elektrizität ist von erheblicher Bedeutung für die Kostengestaltung. Ein Teil der Erzeugungs- und Verteileranlagen ist oft nur für kurze Zeit in Betrieb und muß während der übrigen Zeit ohne Verrichtung von Arbeit vorgehalten werden.

Der Mangel wird durch den Zusammenschluß der Versorgungsnetze teilweise ausgeglichen. Durch den sogen. Verbund werden zunächst die Auswirkungen regionaler Abhängigkeiten der Erzeugung, z. B. in Süddeutschland vom Wasserdargebot, gemildert.⁹⁵⁾

Außerdem werden Spitzenlastwerke, die auch den Spitzenbedarf an Strom mit erschwinglichen Kosten decken, mit den Grundlastwerken gekoppelt.

Daneben treiben die E-Werke eine Vertriebs- und Preispolitik, die die Abnehmer veranlaßt, ihren Bedarf in möglichst gleichbleibender Höhe bei langer Benutzungsdauer zu decken.

IV. Die Anlagenintensität und ihre Folgen

Charakteristisch für die Versorgungsbetriebe aller Zweige ist der Grad der Anlagenintensität. Sie ergibt sich aus der den Versorgungsbetrieben eigentümlichen Aufgabe der Beschaffung und Verteilung von Versorgungsleistungen. Der Vermögensaufbau dieser Betriebe muß sich also notwendigerweise von dem der Betriebe anderer Branchen wesentlich unterscheiden.

Das Anlagevermögen von 399 in der Bilanzstatistik für 1953 erfaßten kommunalen Versorgungsbetrieben betrug in Mill. DM 6 119,4 bei einer Bilanzsumme von in Mill. DM 7 688,2; d. h. 79,6 Prozent des gesamten Bilanzvolumens entfielen auf das Anlagevermögen.⁹⁶⁾

Neben der Eigenart der wirtschaftlichen Aufgabe sind für diese Zusammensetzung des Vermögens verantwortlich:

1. das völlige Fehlen oder fast völlige Fehlen von Fertigwarenbeständen (keine Lagerfähigkeit!), außer Koks
2. der niedere Anteil der Forderungen am Vermögen.

Vorräte an Rohstoffen besitzen in größerem Umfang nur die Gas- und E-Werke. Diese Verhältnisse gehen auch aus den Bilanzen hervor. Während der Anteil des Anlagevermögens bei den Gaswerken an der Bilanzsumme „nur“ 76,2 Prozent umfaßt, beläuft er sich bei den E-Werken auf 80,7 Prozent und bei den Wasserwerken auf 81,5 Prozent.

Es wurde bereits darauf hingewiesen⁹⁷⁾, daß der Anteil der Verteileranlagen am gesamten Sachanlagevermögen bedeutend ist.

⁹³⁾ a. a. O. S. 89

⁹⁴⁾ Ostermeier „Das Speicherproblem in der Gasversorgung — erzeugerseitig gesehen“. In GuWF 1941 S. 405 gibt für Tages- und Wochenspeicherung bei Gas 48 bzw. 73 % der höchsten Tagesabgabe an.

⁹⁵⁾ Vgl. hierzu und im folgenden: Deutsche Verbundgesellschaft e. V. Heidelberg a. a. O. S. 19, 29 ff, Schaubild 7 u. 8

⁹⁶⁾ Statistik der Bundesrepublik Deutschland (Band 153) a. a. O. Tab. 4 auf Seite 11

⁹⁷⁾ s. S. 23

Um die Wirtschaftlichkeit derartig umfangreicher Investitionen zu sichern, werden zwischen Gebietskörperschaften und Versorgungsunternehmen Konzessionsverträge abgeschlossen. Gegenstand des Konzessionsvertrages ist die Gewährung des Wegebenutzungsrechts und des Ausschließlichkeitsrechts seitens der Gebietskörperschaft an das Versorgungsunternehmen. Das Wegebenutzungsrecht ermöglicht dem Versorgungsunternehmen die Benutzung der öffentlichen Verkehrsräume zur Verlegung von Versorgungsleitungen. Durch das Ausschließlichkeitsrecht bleibt die Versorgung eines bestimmten Gebietes einem Versorgungsunternehmen vorbehalten. Durch die Gewährung des Ausschließlichkeitsrechtes soll eine wirtschaftliche Ausnutzung der Versorgungsanlagen sichergestellt werden. „Wegen der großen Zuleitungskosten würde eine Konkurrenz zweier oder mehrerer Versorgungsbetriebe für die gleichen Versorgungsaufgaben nach dem heutigen Stand der Technik wirtschaftlich nicht vertretbar sein und eine Vergeudung wirtschaftlicher Kräfte bedeuten.“⁹⁸⁾

Für die Gewährung dieser Rechte wird von den Gemeinden als Gegenleistung die Konzessionsabgabe erhoben.

Umfang und Zulässigkeit der Konzessionsabgabe wurden preisrechtlich in der Konzessionsabgabenanordnung (KAE)⁹⁹⁾, der dazu ergangenen Ausführungsanordnung (A/KAE)¹⁰⁰⁾ und den Durchführungsbestimmungen (D/KAE)¹⁰¹⁾ abgegrenzt.¹⁰²⁾

Durch die Gewährung des Ausschließlichkeitsrechts der öffentlichen Versorgung wird den Versorgungsunternehmen eine monopolartige Stellung eingeräumt. Von einem Vollmonopol kann nicht gesprochen werden, weil die Marktsituation durch die Möglichkeit der Eigenversorgung von Großabnehmern und durch die Konkurrenz anderer Energieträger aufgelockert wird. Dazu kommt der Wettbewerb der Versorgungsunternehmen untereinander bes. in der Wärmeversorgung.¹⁰³⁾

Diese monopolähnliche Situation und besonders die starke Abhängigkeit des Kleinverbrauchers von dem Versorgungsunternehmen hat dazu geführt, daß die Preisbindung für Versorgungsgüter nach dem Krieg nur teilweise wieder aufgehoben wurde.¹⁰⁴⁾ Kostenabwälzungen wurden ebenfalls fallweise erlaubt. In diesem Zusammenhang ist nicht ganz verständlich, daß dem, aus der Abhängigkeit des Verbrauchers und der großen Bedeutung der Versorgungsunternehmen für die Allgemeinheit entspringenden Informationsbedürfnis der Öffentlichkeit nur unzulänglich entsprochen wird.

⁹⁸⁾ Schnettler, a. a. O. S. 174

⁹⁹⁾ „Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen und Betriebe zur Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbände vom 4. März 1941 (R. Anz. Nr. 57 v. 8. 3. 1941)

¹⁰⁰⁾ Ausführungsanordnung zur Konzessionsabgabenanordnung (A/KAE) vom 27. Februar 1943 (R. Anz. Nr. 75 v. 31. 3. 1943)

¹⁰¹⁾ Durchführungsbestimmungen zur Konzessionsabgabenanordnung und zu ihrer Ausführungsanordnung (D/KAE) vom 27. Februar 1943 (Mitt. Bl. RfPr. 1943 S. 228)

¹⁰²⁾ s. dazu Braun „Der Einfluß des Konzessionsabgabenrechts auf die Bilanzpolitik von Versorgungsunternehmen.“ Diss. München 1956

¹⁰³⁾ Schelberger „Wettbewerb und Wettbewerbsrecht in der Energiewirtschaft“. Referat gehalten auf der Jahrestagung 1955 des „Deutschen Gas- und Wasserfaches“ in Kassel. Abgedruckt in: Gas- und Wasserfach (Ausgabe Gas) 1955 S. 409 ff.

¹⁰⁴⁾ VO PR 18/52 über Preise für elektrischen Strom, Gas und Wasser v. 26. März 1952 (B. Anz. 1952 Nr. 63 S. 1), VO PR 3/53 über Preise für elektrischen Strom und Gas vom 30. Januar 1953 (B. Anz. 1953 Nr. 21 S. 1)

Für die Publizierung des Rechenwerkes privatrechtlich organisierter Versorgungsunternehmen sind die Bestimmungen des Handelsrechts, also insbesondere §§ 143 f des Akt. Ges. maßgebend. Gem. § 21 Abs. 2 EigVO sind jedoch die Abschlüsse der Versorgungsunternehmen, soweit sie als Eigenbetriebe geführt werden, nicht veröffentlichungspflichtig. Im neuen Eigenbetriebsrecht für NW und Hessen wird die Bekanntmachung des Jahresabschlusses zur Pflicht gemacht. Dabei kann die ER so gegliedert werden, wie es das Aktienrecht vorsieht. Der Anlagennachweis muß nicht veröffentlicht werden. (Vgl. § 22 Abs. 2 EigVO NW bzw. § 24 Abs. 5 EBG). Damit wurde eine Verbesserung, wenn auch nicht im wünschenswerten Maße, erreicht.

V. Die Kuppelproduktion

Bei der Gaserzeugung und zum Teil bei der Stromerzeugung fallen mit naturgesetzlicher Zwangsläufigkeit weitere Produkte an, die einer wirtschaftlichen Nutzung zugänglich sind. Sie werden als Kuppel- oder Nebenprodukte bezeichnet, der Vorgang ihrer Erzeugung als Kuppelproduktion.

Bei der Stromerzeugung in Wärmekraftwerken fällt Dampf an. Von Kuppelproduktion kann man hier jedoch nur dann sprechen, wenn der Dampf nach der Stromerzeugung noch Heizzwecken zugeführt wird. Aus dem Anfall von Dampf bei der Stromerzeugung haben sich verschiedentlich Ansätze eines vierten Versorgungszweiges mit Heizkraft entwickelt.

Von den verschiedenen bei der Gaserzeugung anfallenden Kuppelprodukten wie Koks, Benzol, Ammoniak, Teer usw. besitzt der Koks wertmäßig eine erhebliche Bedeutung.

Schwierigkeiten ergeben sich bei der Verteilung der Kosten auf die einzelnen Erzeugnisse. Da eine verursachungsgemäße Umlegung der Produktionskosten nicht durchführbar ist, muß zu Hilfslösungen gegriffen werden. Von diesen hat sich die sogen. „Kohlerestwertrechnung“ wegen ihrer Einfachheit am stärksten durchgesetzt und bis heute behauptet. Es wird dabei von den Reinlösungen der Nebenprodukte ausgegangen. Sie werden den Kohlekosten gutgebracht. Auf den restlichen Kohlekosten basiert die Kalkulation für Gas.

Weitere Lösungsversuche wurden mit der Äquivalenzziffernrechnung auf der Basis der Heizwerte von Haupt- und Nebenprodukten gemacht. Auf sie kann hier nicht näher eingegangen werden.¹⁰⁵⁾

VI. Die Nebengeschäfte

Die von den Nebengeschäften oder Nebenbetrieben erstellten Leistungen dienen nur mittelbar dem Hauptzweck des Versorgungsunternehmens. Sie erstrecken sich auf die Durchführung von Installationsarbeiten für Abnehmer des Unternehmens, auf den Handel mit Energieverbrauchsgeräten, evtl. auf die Wartung von Einrichtungen der Gemeinde, wie elektrische Gemeindeuhren, Fernsprechanlagen.

Dem Zweck des Versorgungsunternehmens dienen sie mittelbar dadurch, daß sie verbrauchsfördernd und -sichernd wirken. Das Nebengeschäft ist nicht notwendigerweise, wie etwa die Kuppelproduktion, mit dem Versorgungsunter-

¹⁰⁵⁾ vgl. dazu Winkler „Restwertrechnung oder Einzelkostenermittlung in der Kohlenentgasung“, Gas- und Wasserfach 1936 S. 129. Schumann „Die Betriebsabrechnung eines Gasversorgungsunternehmens“ in „Versorgungswirtschaft“ 1954 S. 165. Schulz „Öffentliche Heizkraftwerke und Elektrizitätswirtschaft in Städten“ Berlin 1933.

nehmen verbunden. Es kann auch von Dritten wahrgenommen werden. Aus diesem Grund sollen sich seine einzelnen Sparten „selbst tragen“. Da die Leistungen an den Markt abgegeben werden, ist eine einwandfreie Abrechnung der einzelnen Sparten innerhalb des Gesamtergebnisses möglich.

Den Forderungen der „Bilanz“-Klarheit entsprechend werden die Nebengeschäfte in der ER der Eigenbetriebe mit der Summe ihrer Aufwendungen und Erträge von den übrigen Erfolgsfaktoren getrennt ausgewiesen.¹⁰⁶⁾

Der Hilfsbetrieb unterscheidet sich vom Nebengeschäft dadurch, daß seine Leistungen nicht nach außen gerichtet sind. Er gibt sie an andere Betriebsteile des gleichen Unternehmens ab.

Der Vertrieb von Kuppelprodukten ist ebenfalls von den Nebengeschäften zu unterscheiden. „In diesem Falle sind die Erzeugungsvorgänge in so hohem Maße Bestandteil des Hauptbetriebes, daß sie auch rechnungsmäßig zusammen mit dessen Aufwand erfaßt werden müssen.“¹⁰⁷⁾

3. KAPITEL

Der Jahresabschluß als Anlaß der Rechnungslegung

I. Die Aufgaben des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluß besteht aus Jahresbilanz und Jahreserfolgsrechnung. Beide Rechnungen gehören eng zusammen. Wie unten noch näher ausgeführt wird, dienen sie vor allem der Kontrolle der Unternehmung und der Überwachung der Betriebsgebarung durch Rechenschaftslegung über die Herkunft des Kapitals, dessen Verwendung und Ersatz im betrieblichen Leistungsprozeß.

Zur Erfüllung des gemeinsamen Zweckes werden von beiden Rechnungen verschiedene Aufgaben übernommen. Welche der beiden Rechnungen die für die Durchleuchtung des Betriebes wichtigere ist, darüber zu streiten ist müßig. Als die wesentlichen Aufgaben des Jahresabschlusses lassen sich festhalten:

1. Die Ermittlung des Erfolges
2. Die Darstellung der finanziellen Lage
3. Die Analyse des Erfolges nach seiner Herkunft

Der in Geld ausgedrückte Gesamterfolg einer Unternehmung läßt sich einwandfrei erst am Ende ihrer Lebensdauer durch Gegenüberstellung aller Einnahmen und Ausgaben ermitteln.

Die Lebensdauer wirtschaftlicher Unternehmen ist in aller Regel nicht auf bestimmte Zeiträume abgestellt, meist vielmehr völlig unübersehbar. Somit besteht das Bedürfnis, die Entwicklung, die ein Unternehmen nimmt, in kürzeren Zeitabschnitten wenigstens behelfsmäßig zu überprüfen. Zu diesem Zweck wird der Totalerfolg in periodische, das sind im allgemeinen jährliche, Teilerfolge zerlegt.

Da in diesen kürzeren Zeitabschnitten Einnahmen und Ausgaben sich mit Erträgen und Aufwendungen zeitlich nicht mehr decken, wird zwischen den einzelnen Zeiträumen eine Brücke gebaut, die Bilanz. In sie gehören alle Ausgaben und Einnahmen, die nicht in derselben Periode Aufwand und Ertrag

¹⁰⁶⁾ vgl. Formblatt 4 Anlage 4: Aufwandseite II, 3 und Ertragseite II, 1

¹⁰⁷⁾ Buchführungsrichtlinien zum Kontenplanentwurf der Wirtschaftsgruppe Elektrizitätsversorgung und Gas- und Wasserversorgung, S. 99 f.

geworden sind. Ebenso werden Aufwand und Ertrag, die erst später zu Ausgaben und Einnahmen führen, in der Bilanz festgehalten.¹⁰⁸⁾

In dieser erfolgswirksamen Verteilung der Ausgaben und Einnahmen als Aufwand und Ertrag auf die einzelnen Perioden zur Erfolgsermittlung liegt die vornehmliche Aufgabe der Jahresbilanz. Sie unterscheidet sich damit wesensmäßig von den Sonderbilanzen und den verschiedenen Arten des Status, deren Aufgabe mehr oder weniger in der Vermögensfeststellung liegt.¹⁰⁹⁾

Die Jahresbilanz dient nach zwei Richtungen der Erfolgsermittlung: einmal weist sie als Schlußbilanz den Erfolg der abgelaufenen Periode aus, zum anderen ist sie als Eröffnungsbilanz die Grundlage für die Erfolgsermittlung der kommenden Rechnungsperiode.

Man muß sich der Tatsache bewußt bleiben, worauf vor allem Rieger hingewiesen hat¹⁰⁹⁾, daß die Bilanz in jedem Falle nur eine Wahrscheinlichkeitsrechnung ist. Aus diesem Grunde ist auch die Ermittlung des Erfolges in der absolut richtigen Höhe nicht durchführbar.

Die Forderung nach der wahren Bilanz und damit nach Ermittlung des tatsächlichen Erfolges zielt in erster Linie auf Unterlassung einer willkürlichen und bewußten Verletzung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit.

In der Praxis, wie auch beim Erlaß gesetzlicher Vorschriften, erfährt der Grundsatz der Bilanzwahrheit zugunsten des Prinzips der Vorsicht meist eine erhebliche Einschränkung. Allerdings wird in der EigVO, im Vergleich zu anderen Vorschriften, der Grundsatz der Bilanzwahrheit stark in den Vordergrund gerückt, indem § 19 Abs. 1 grundsätzlich die Bildung stiller Reserven verbietet.

Aus dem Erlaß von Gliederungsvorschriften ergibt sich, daß der Gesetzgeber der Bilanz neben der Erfolgsermittlung weitere Aufgaben zgedacht hat. Danach ist eine Anzahl von Posten gesondert und in festgelegter Reihenfolge auszuweisen. Neben den erfolgswirksam periodisierten Ausgaben und Einnahmen enthält die Bilanz Beträge, die aus dem Kreditverkehr resultieren und neutral bleiben, also keinen erfolgswirksamen Charakter annehmen.

Danach ist die Bilanz eine Darstellung des **Kapitals** der Unternehmung nach seinen Quellen und Verwendungsformen. Bei der Gliederung der Aktiva und Passiva stehen verschiedene Gesichtspunkte in Konkurrenz; so die Darstellung des finanziellen Aufbaues, der Beziehungen zur Umwelt und die Einordnung der Bilanzposten nach ihrer Liquidität, um die wichtigsten zu nennen.

In der Bilanzgliederung der EigVO gem. Formblatt 1 wird diesen Gesichtspunkten in unterschiedlichem Umfang Rechnung getragen. Dabei wird auch die Sichtbarmachung der finanziellen Beziehungen zur Gemeinde mitbetont.¹¹⁰⁾ Zusammen mit der Bilanz bildet die ER den Jahresabschluß. Beide Rechnungen sollen sich sinnvoll zu einem Zweck ergänzen, der sich als Wirtschaftserkenntnis umschreiben läßt. In der Bilanz wird der periodische Erfolg nur summarisch ermittelt.

Die ER dient der Darstellung des **gesamten Vermögenseinsatzes**, der für die Erzielung des Jahreserfolges aufgewandt wurde, der Darstellung der **Erfolgsgentstehung und Erfolgsverwendung** durch des-

¹⁰⁸⁾ Trumpler „Die Bilanz der Aktiengesellschaft“ Basel 1950 S. 3

¹⁰⁹⁾ Rieger „Einführung in die Privatwirtschaftslehre“ Nürnberg 1928 S. 208 f. ders. „Schmalenbachs Dynamische Bilanz“ Stuttgart 1936 S. 135

¹¹⁰⁾ vgl. Formblatt 1 Anlage 1 Pos. Vermögensseite II, 9 Schuldenseite III, 7

sen Zerlegung, sowie im Zusammenhang mit der Bilanz der Herausstellung der Beziehungen zwischen Erfolg und Kapital bzw. Vermögen.

Die Darstellung des gesamten Vermögenseinsatzes wird erreicht durch die konsequente Verwirklichung des Bruttoprinzips, d. h. durch die Ausschaltung jeder Saldierung in der ER. Der Zerlegung des als einer Größe ermittelten Erfolges in seine Faktoren dient die sachgemäße Gliederung der Erfolgsrechnung.

Die Untersuchung des Erfolges nach seinen Bestandteilen und seiner wesensmäßigen Zusammensetzung ist für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Unternehmung von der gleichen Bedeutung wie die Ermittlung des Gesamterfolges. Aus dieser Charakterisierung ist eine Abgrenzung zwischen Bilanz und ER möglich: „Die Bilanz für sich betrachtet ist entscheidend für die Erfolgsermittlung, die Gewinn- und Verlustrechnung dagegen für die Erfolgsbeurteilung.“¹¹¹⁾ Die Bilanz ist Zeitpunktrechnung. Die ER ist Zeitraumrechnung. In ihr kommen alle Aufwendungen und Erträge zur Verrechnung, die in einer bestimmten Periode angefallen sind.

Bei der Gliederung der ER kann nach verschiedenen Gesichtspunkten vorgegangen werden. Jedoch schließt sich deren gleichzeitige Anwendbarkeit teilweise ganz, teilweise nur graduell aus.

In jedem Falle soll die ER so aufgebaut sein, daß sie einen möglichst klaren Einblick in die Lage und Entwicklung des Unternehmens gibt. Der „Bilanzleser“ soll zu den Ursachen und Quellen des betrieblichen Erfolges vordringen können. Für die Ermittlung des Erfolges in seiner wirklichen Höhe gilt der Grundsatz der Bilanzwahrheit, für die Zerlegung des Erfolges zwecks Erkennbarkeit seiner Quellen der Grundsatz der Bilanzklarheit.

II. Der Jahresabschluß der gemeindlichen Versorgungsunternehmen

1. Die geltenden Vorschriften

Sehr eingehend sind die Vorschriften über den Jahresabschluß der Eigenbetriebe, insbesondere der Versorgungsbetriebe ausgestaltet worden. Eine weitgehende Verwirklichung des Prinzips der Bilanzwahrheit und der Bilanzklarheit hat zu ihrem Ruf, vorbildlich zu sein,¹¹²⁾ beigetragen. Auf den Jahresabschluß der Eigenbetriebe finden die §§ 18, 19 und 21 der EigVO 38, bzw. die §§ 19, 20 und 22 der EigVO NW, bzw. die §§ 21, 22 und 24 des EBG Anwendung.

Soweit es sich bei Eigenbetrieben um Versorgungsunternehmen handelt, werden diese Regelungen ergänzt und teilweise ersetzt durch die §§ 23 und 24 EigVO 38 bzw. §§ 24 und 25 EigVO NW bzw. § 26 EBG.

Die Gliederung der Jahresbilanz und der Jahreserfolgsrechnung für Versorgungsbetriebe wird in Formblättern verbindlich geregelt.¹¹³⁾

Auf den Jahresabschluß des Eigenbetriebes finden ergänzend zur EigVO gem. § 18 Abs. 1 EigVO die Vorschriften der §§ 129, 131—134 Akt. Ges.¹¹⁴⁾ Anwen-

¹¹¹⁾ Adler — Düring — Schmaltz a. a. O. § 132 Tz 1.

¹¹²⁾ Schmaltz „Rechnungslegung und Bilanzierung der Eigenbetriebe der Gemeinden“ in „Die Betriebswirtschaft“ 1939 S. 38. Gerstner „Bilanz-Analyse“ Berlin 1944 S. 281. Lohmann „Die Erfolgsrechnung im Jahresabschluß — Ein Beitrag zur Reform der Verlust- und Gewinnrechnung“ in „Der Wirtschaftsprüfer“ 1951 S. 217.

¹¹³⁾ Vgl. dazu die als Anlagen 1—8 beigefügten Formblätter. Auf die Wiedergabe der Formblätter 1—3 zur EigVO NW und zum EBG für Hessen wurde dabei verzichtet.

¹¹⁴⁾ RGBl. I S. 107

dung. Da § 129 Akt. Ges. seinerseits auf die Gültigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und auf die Buchführungsvorschriften des Handelsgesetzbuches ¹¹³⁾ verweist, sind folgende Vorschriften maßgebend:

1. Die EigVO.

2. Die §§ 129, 131—134 ¹¹⁴⁾ des Akt. Ges.

3. Vierter Abschnitt des I. Buches des Handelsgesetzbuches über Handelsbücher.

4. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung.

Durch die Bezugnahme auf die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften soll der Anschluß an die allgemeine Entwicklung des Bilanzrechts und der Bilanzierungsgepflogenheiten hergestellt werden. „Da das Eigenbetriebsrecht im Gegensatz zum Aktienrecht in der Literatur und durch die Rechtsprechung noch wenig erläutert ist, war es geboten, auf das Aktienrecht zu seiner Ergänzung zurückzugreifen und so die Erfahrungen und die umfangreiche Judikatur eines erprobten Gesetzes auch für die Eigenbetriebe nutzbar zu machen.“ ¹¹⁵⁾

Durch den Rückgriff auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung wird die Bilanzierungspraxis der Eigenbetriebe ebenfalls in Übereinstimmung mit den „Gepflogenheiten ehrenwerter Kaufleute“ gehalten.

2. Die Bestandteile des Abschlusses

Der Jahresabschluß setzt sich gem. § 18 Abs. 1 EigVO aus Jahresbilanz und Jahreserfolgsrechnung zusammen. Die Bilanz wird gem. § 18 Abs. 3 ergänzt durch den Anlagenachweis. Sind mehrere Versorgungsbetriebe einer Gemeinde gem. § 22 Satz 1 zu einem Eigenbetrieb zusammengeschlossen, so ist nach § 24 Abs. 1 für alle Betriebszweige ein gemeinsamer Jahresabschluß vorzulegen, der durch besondere Jahreserfolgsrechnungen für die einzelnen Betriebszweige zu ergänzen ist.

Wird der ER das Formblatt 5 ¹¹⁶⁾ gem. EBG zugrunde gelegt, so tritt nach § 21 Abs. 6 EBG an die Stelle der Erfolgsrechnungen der Betriebszweige die Erfolgsübersicht gem. Formblatt 6 EBG. ¹¹⁷⁾

Auf einige Besonderheiten der Bilanzierung gemeindlicher Versorgungsbetriebe, die sich aus der Betonung des Grundsatzes der Bilanzklarheit und der Bilanzwahrheit ergeben, wird noch eingegangen.

Die Jahresbilanz

Die Jahresbilanz des Eigenbetriebes wird weitergehend als z. B. die der AG vom Grundsatz der Bilanzwahrheit und der Bilanzklarheit beherrscht.

So ist die Bildung stiller Rücklagen gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 grundsätzlich verboten. Eine Einschränkung erfährt diese Vorschrift durch den 2. Satz desselben Absatzes, wonach die Bewertung zu den nach den Vorschriften des Aktiengesetzes erlaubten Höchstansätzen nicht als Schaffung stiller Rücklagen gilt und weiterhin durch die Zulässigkeit steuerrechtlicher Sonderabschreibungen. ¹²⁰⁾

¹¹³⁾ RGBl. 1897 S. 219

¹¹⁴⁾ Auf § 134 Akt. Ges. wird in der EigVO NW und im EBG nicht mehr Bezug genommen, da er für die Bilanzierung der Eigenbetriebe bedeutungslos geblieben ist.

¹¹⁷⁾ ZeiB a. a. O. § 19 Erl. 2 B 1

¹¹⁸⁾ vgl. Anlage 7

¹¹⁹⁾ vgl. Anlage 8

¹²⁰⁾ Vgl. § 20 Abs. 1 EigVO NW, § 22 Abs. 1 EBG

Im übrigen sind der bewußten Bildung von stillen Reserven durch Unterbewertung Grenzen gezogen. Das Verbot kann aber keine stillen Reserven ausschließen, soweit sie bei Schätzungen der Bilanzansätze entstehen, „denn solange sich die Unterbewertung im Rahmen einer, wenn auch vorsichtigen Schätzung hält, ist die Grundregel gewahrt, daß die Vermögensgegenstände zu dem Wert anzusetzen sind, der ihnen für den Bilanzstichtag beizulegen ist.“¹²¹⁾

Bemerkenswert ist, daß neben der linearen und degressiven Abschreibung ausdrücklich die progressive gestattet ist. In § 19 Abs. 2 Satz 3 heißt es: „Anlagegegenstände, deren volle Ausnutzung erst in späteren Jahren eintritt, können insoweit mit steigenden Hundertsätzen ihres Anschaffungswertes abgeschrieben werden, als nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ihre steigende Ausnutzung gesichert erscheint.“ Diese Vorschrift erlangt bei Versorgungsbetrieben Bedeutung dort, wo neu installierte Versorgungsleitungen anfangs teilweise und in vollem Umfang erst später ausgenützt werden. Auch diese Abschreibungsmethode bewegt sich auf der Linie der konsequent angestrebten Bilanzwahrheit.

Der Anlagenachweis

Eine Eigentümlichkeit der Jahresbilanz besteht in der Ergänzung ihrer Gliederung durch den Anlagenachweis. Er ist gem. § 18 Abs. 3 EigVO Bestandteil der Jahresbilanz. In ihm sind die Gruppen des Anlagesachvermögens nach ihrer bestands- (Zugang und Abgang) und wertmäßigen (Abschreibungen) Bewegung¹²²⁾ festzuhalten. Die Mindestgliederung des Anlagesachvermögens der Versorgungsbetriebe in Gruppen ist gem. § 23 Abs. 1 nach Formblatt 3¹²³⁾ durchzuführen. Diese ausführliche Darstellung des Anlagesachvermögens, bzw. dessen Bewegung nach Gruppen entspricht seiner überragenden Bedeutung im Versorgungsbetrieb. Durch die Übernahme lediglich der Summe der Buchrestwerte zum Jahresschluß aus dem Anlagenachweis in die Bilanz bleibt deren Übersichtlichkeit gewahrt.

Zur Erfolgssrechnung sei hier nur bemerkt, daß die Erträge gem. § 18 Abs. 6 brutto, d. h. ohne Abzug von Aufwendungen auszuweisen sind. Der Jahresabschluß der Eigenbetriebe geht in seiner Ausführlichkeit damit über die vom Akt. Ges. gestellten Mindestanforderungen erheblich hinaus.¹²⁴⁾

3. Der Jahresbericht

Der Jahresbericht besteht gem. § 20 Abs. 1 aus dem Lagebericht und dem Abschlußbericht. Sozialberichte für den Eigenbetrieb werden nur im Rahmen gemeindlicher Gesamtberichte erstattet. Der Jahresbericht hat „den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft zu entsprechen.“¹²⁵⁾ Der Lagebericht enthält gem. § 20 Abs. 2 Angaben „über die Gesamtverhältnisse, die Marktstellung und die Entwicklungsmöglichkeiten des Betriebes“, ebenso „über wichtige Vorkommnisse während und nach Ablauf des Wirtschaftsjahres“.

¹²¹⁾ Schlegelberger — Quassowski — Herbig — Geßler — Hefermehl „Aktiengesetz“ Berlin 1939 § 129 Anm. 23

¹²²⁾ gem. Formblatt 2 s. Anlage 2

¹²³⁾ gem. Formblatt 3 s. Anlage 3

¹²⁴⁾ Über die Pflicht zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses s. S. 35

¹²⁵⁾ § 21 Abs. 1 EigVO NW und § 23 Abs. 1 EBG

Der Abschlußbericht wird inhaltlich durch § 20 Abs. 3—7 umrissen. Er enthält Erläuterungen über die Posten der Bilanz und der ER. Weiterhin ist über die Leistungsfähigkeit, den Ausnutzungsgrad, die geplanten und durchgeführten Veränderungen des Anlagesachvermögens zu berichten. Die Änderung der Abschreibungssätze ist zu begründen.

Der Betriebsertrag ist durch eine sorgfältig gegliederte Erzeugungs-, Mengenverlust-, Absatz- und Tarifstatistik zu erläutern. Für die einzelnen Betriebszweige eines Versorgungsunternehmens sind getrennte Statistiken aufzustellen.¹²⁶⁾

Zur Ergänzung der ER kann eine zweckmäßig aufgebaute Statistik mit großem Nutzen herangezogen werden.¹²⁷⁾

Der Besprechung der Aufwendungen soll gem. § 20 Abs. 7 die zahlenmäßige Entwicklung der Belegschaft hinzugefügt werden. Im Jahresbericht sind ferner die Summen der Löhne, Gehälter, sozialen Abgaben und des Versorgungsaufwandes anzugeben. Diese Angaben sind von besonderem Interesse, da die Personalaufwendungen in der ER, abgesehen vom Versorgungsaufwand, auf Kostenstellen verteilt und nicht erkennbar sind. Der Jahresbericht ist von der Werkleitung gem. § 21 Abs. 1 aufzustellen und zu unterschreiben. Er wird vom Gemeinderat festgestellt.¹²⁸⁾ Seine Veröffentlichung ist nicht vorgeschrieben.¹²⁹⁾

4. Die Prüfung des Jahresabschlusses

Die Prüfungspflicht der Abschlüsse gemeindlicher Versorgungsbetriebe beruht auf der Notverordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 6. Oktober 1931¹³⁰⁾ und den dazu ergangenen Durchführungsverordnungen, insbes. der DVO vom 30. März 1933¹³¹⁾. Gemäß § 1 Ziff. 2c der DVO vom 30. 3. 1933 unterliegen der Prüfungspflicht auch Unternehmen, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas oder elektrischer Arbeit dienen.

Die Prüfungspflicht geht wörtlich auch aus § 24 Abs. 2 EBG und sinngemäß aus § 22 Abs. 2 EigVO NW hervor.

In § 1 der Not-VO von 1931 wird vorgeschrieben, daß die Prüfungen durch sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) vorzunehmen sind. Als Bilanzprüfer gelten gem. § 7 DVO öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und öffentlich-rechtliche Prüfungseinrichtungen regionaler Art, die der Aufsichtsbehörde unterstehen.¹³²⁾

Im § 1 der Not-VO wird der Umfang der Prüfung festgelegt. Danach ist der Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse zu prüfen.

¹²⁶⁾ Kleinstück „Der Geschäftsbericht“ in ZföW 1940 S. 128

¹²⁷⁾ s. auch S. 76

¹²⁸⁾ § 22 Abs. 1 EigVO NW bzw. § 24 Abs. 4 EBG

¹²⁹⁾ gem. § 21 Abs. 2

¹³⁰⁾ RGBl. I S. 537; Fünfter Teil, Kapitel VIII: Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand; RGBl. I S. 562

¹³¹⁾ RGBl. I S. 180

¹³²⁾ Die Einschaltung von regionalen Prüfungseinrichtungen ist in den Ländern unterschiedlich geregelt. Siehe dazu: van Aubel „Amtliche Vorschriften zur Pflichtprüfung in Gemeinden und Gemeindebetrieben“ Berlin 1936 S. 246 ff und S. 300 ff. Teufert „Prüfung der Jahresabschlüsse der Wirtschaftsbetriebe der Gemeinden und Gemeindeverbände“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ 1950 S. 159

Der Prüfer muß, um die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses festzustellen, die Gewißheit haben, daß die ihm zugrunde liegende Buchführung in ordentlichem Zustand ist.

„Sämtliche Prüfungen der Buchführung müssen völlig auf das Endergebnis, wie es in der Jahresrechnung erscheint, ausgerichtet sein.“¹³³⁾

Die Prüfung des Jahresabschlusses muß sich auf die Einhaltung der formellen und materiellen Bilanzierungsvorschriften erstrecken. „Aufgabe einer allgemeinen Bilanzprüfung ist die Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Jahresrechnung.“¹³⁴⁾

Bei gemeinsamen Abschlüssen von Versorgungsbetrieben gem. § 24 EigVO sind die Erfolgsrechnungen der einzelnen Zweige gesondert zu prüfen.¹³⁵⁾

Wie sich aus § 1 der Not-VO ergibt, geht die Prüfung der kommunalen Versorgungsbetriebe über die Feststellung der formellen und materiellen Ordnungsmäßigkeit der Jahresrechnung hinaus. Sie erstreckt sich auch auf die wirtschaftlichen Verhältnisse. „Man kann sogar behaupten, daß die Wirtschaftlichkeitsprüfung das Hauptziel“¹³⁶⁾ ist.

Nach § 3 Abs. 10 der „Allgemeinen Vertragsbedingungen für Werkverträge zwischen Gemeindeprüfungsämtern und Wirtschaftsprüfern“¹³⁷⁾ bezieht sich die Wirtschaftlichkeitsprüfung bei Versorgungsbetrieben vor allem darauf, ob der Betrieb mit der gebotenen Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit geführt worden ist. Nach § 5 Abs. 2 ist der Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse ein eigener Abschnitt des Prüfungsberichtes zu widmen. Die Ergebnisse der Wirtschaftlichkeitsprüfung sind im Bestätigungsvermerk festzuhalten. Der übliche Bestätigungsvermerk ist in seiner uneingeschränkten Form entsprechend § 10 Abs. 2 der DVO vom 30. März 1933 um den Zusatz zu erweitern: „ . . . daß im übrigen auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben haben.“

In den gesetzlichen Vorschriften wurde bisher von der Einbeziehung des Jahresberichtes der Eigenbetriebe in die Abschlußprüfung nicht ausdrücklich gesprochen. Trotzdem ist der Bilanzprüfer nach Meinung der Kommentatoren verpflichtet, ihn, wenn er unrichtige Darstellungen enthält, zu beanstanden¹³⁸⁾ oder nötigenfalls selbst den Bestätigungsvermerk einzuschränken.¹³⁹⁾ Dieser Meinung ist beizupflichten, weil bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse ohnehin auf den Jahresbericht nicht verzichtet werden kann. Für Hessen wird neuerdings durch § 24 Abs. 2 EBG ausdrücklich festgestellt, daß der Jahresbericht, soweit er den Abschluß erläutert, der Prüfung unterliegt.

Über das Ergebnis der Prüfung hat der Prüfer schriftlich zu berichten. (§ 10 Abs. 1 DVO vom 30. 3. 1933).

Der Bericht ist gem. § 11 Ziff. 1 DVO dem Auftraggeber (das ist die Gemeinde bzw. die überörtliche Prüfungseinrichtung) und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorzulegen.¹³⁹⁾

¹³³⁾ Hintner „Praxis der Wirtschaftsprüfung“ Stuttgart 1949 S. 69

¹³⁴⁾ Zeiß a. a. O. § 22 Erl. 5 c α

¹³⁵⁾ Eichelberger „Zur Reform der Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand“ in „Versorgungswirtschaft“ 1951, Nr. 10 S. 6

¹³⁶⁾ Erlaß des RuPrMdl vom 25. März 1935 — VGP 816.

¹³⁷⁾ Zeiß a. a. O. § 22 Erl. 5c γ

¹³⁸⁾ Schönwandt „Der Jahresbericht der Eigenbetriebe“ in ZföW 1942 S. 58

¹³⁹⁾ Nach einer Entscheidung des Bayer. Staatsministers des Innern vom 9. 4. 1952 (MinABl. S. 206) ist der Bericht dem geprüften Betrieb, der Trägergemeinde, dem Prüfungsverband öffentlicher Kassen, der Rechtsaufsichtsbehörde sowie der oberen Rechtsaufsichtsbehörde vorzulegen.

Der Aufbau der Erfolgsrechnung gem. Formblatt 4 zur Eigenbetriebsverordnung

1. KAPITEL

Grundsätzliche Fragen zum Aufbau der Erfolgsrechnung

I. Die Ausrichtung der Erfolgsrechnung auf den Informationskreis

Der an der Entwicklung und an der Lage einer Unternehmung interessierte Personenkreis umfaßt zwei Gruppen:

1. Die für die Entwicklung verantwortlichen Führungs- und Aufsichtsgremien.
2. Die mittelbar interessierte Öffentlichkeit.

Bei den gemeindlichen Eigenbetrieben gehören zum ersten Personenkreis: die Werkleitung und deren unmittelbarer Dienstvorgesetzter (Bürgermeister, Stadtdirektor, Gemeindevorstand), der Werkausschuß, der Gemeinderat und die Aufsichtsbehörde.

Der Umfang an Informationen, der diesen Organen zur Verfügung steht, geht über das hinaus, was die Öffentlichkeit zur Unterrichtung verlangen kann. Von der Unterscheidung des internen und externen Informationskreises ist auch das Eigenbetriebsrecht ausgegangen. So muß nach § 21 Abs. 2 EigVO 38 der Jahresabschluß nicht, nach § 22 Abs. 2 EigVO NW und nach § 24 Abs. 5 EBG nur teilweise veröffentlicht werden. Dabei kann die ER so gegliedert werden, wie es das Aktienrecht vorsieht. Daraus geht hervor, daß der Gesetzgeber die ER gem. Formblatt 4 auf die Unterrichtung des internen Informationskreises abgestellt hat. Die ihr gestellte Aufgabe lautet also nicht: was soll sie, oder was soll sie nicht zeigen, sondern: was kann sie auf Grund ihres Inhaltes und Aufbaues an Übersichts-, Dispositions- und Kontrollmöglichkeiten bieten, um zum Instrument rationaler Wirtschaftsführung und wirksamer Unternehmungskontrolle zu werden.¹⁴⁰⁾ Die ER muß in erster Linie als Mittel zur Kontrolle und Überwachung der Betriebsgebarung in der Vergangenheit gesehen werden. Auf der Basis der Kenntnis der vergangenen Perioden sind die Entscheidungen für die Zukunft zu treffen. Eine ER, die diesen Ansprüchen genügen soll, setzt bei ihrem Leser neben der intimen Kenntnis der Verhältnisse des Betriebes oder des Wirtschaftszweiges, auf den sie zugeschnitten ist, ein großes Maß an wirtschaftlichem Sachverstand, Erfahrung und „bilanz“-kritisches Denken voraus. Diese Voraussetzungen treffen wohl für die kaufmännisch geschulten und erfahrenen Werkleiter zu. Im Gegensatz dazu ist z. B. der Gemeinderat eine Vertretung der Bürgerschaft, in der auch Personen über Sitz und Stimme verfügen, die keine Erfahrung in wirtschaftlichen Fragen haben, oder nur selten damit befaßt werden. Ihrer Unterrichtung ist am besten durch eine einfache, vollständige und klare Rechnung, die sich auf das Wesentliche in verständlicher Form beschränkt, gedient.

Die ER gem. Formblatt 4 hat also auch im internen Informationskreis zwei Aufgaben:

¹⁴⁰⁾ Le Coutre „Gewinn- und Verlustrechnung“ in Bott „Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens“ Stuttgart 1955 Spalte 1262.

1. Sie soll für die Werkleitung Rechenschaftslegung und Basis einer rationalen Betriebsführung sein.
2. Sie muß den Organen der Gemeinde und der Aufsichtsbehörde als Kontrollmittel einen klaren, leicht verständlichen Einblick in die Verhältnisse des Eigenbetriebes gewähren.

Inwieweit die ER gem. Formblatt 4 beiden, vor allem der ersten Forderung nachkommt, ist zu untersuchen.

II. Die Darstellung des Periodenerfolges und seiner Verteilung in der Erfolgsrechnung

Wie bereits betont wurde, ist die Erfolgsermittlung die primäre Aufgabe der Jahresbilanz. Der Erfolg läßt sich aus der Bilanz allein unter Berücksichtigung der erfolgsneutralen Einlagen und Entnahmen feststellen.

Außerdem schlägt sich jedoch der Erfolg als Differenz der Aufwendungen und Erträge in deren Abrechnung, der Erfolgsrechnung, nieder. Der Jahresgewinn bzw. der Jahresverlust ist in der ER, ebenso wie in der Bilanz, in voller Höhe auszuweisen. Der EigVO 38 sind Gewinn- bzw. Verlustvorträge unbekannt. Zuführungen zu den Rücklagen können nicht vorweg vom Gewinn abgesetzt werden. Auch der Jahresverlust ist in voller Höhe auszuweisen. Seine Abdeckung ist erst in neuer Rechnung möglich.¹⁴¹⁾

Es wird also keine Restziffer, wie der Reingewinn bzw. Reinverlust im aktienrechtlichen Jahresabschluß, sondern der gesamte für eine Periode ermittelte Erfolg ausgewiesen.

Nach § 9 Abs. 6 Satz 2 EigVO NW bzw. nach § 11 Abs. 6 Satz 2 EBG kann der Jahresverlust auf neue Rechnung vorgetragen werden. Durch den Vortrag sollen die Gewinne kommander Perioden zunächst für die Verlustabdeckung blockiert werden.¹⁴²⁾ Der Vortrag ist, wie aus den Angaben in den Formblättern entnommen werden kann, nur in der Bilanz vorgesehen.¹⁴³⁾ Da im Text der EigVO NW bzw. des EBG keine entgegenstehenden Vorschriften gegeben werden, ist diese Handhabung an sich als zwingend anzusehen.¹⁴⁴⁾ Damit bleibt in der ER die Übersichtlichkeit besser gewahrt. Der Jahresgewinn bzw. Jahresverlust wird in der ermittelten Höhe ohne Umrechnung ausgewiesen.

Die Erfolgsrechnung übernimmt neben dem Erfolgsausweis eine weitere Funktion durch den Nachweis der Gewinnverteilung bzw. der Verlustabdeckung. In Formblatt 4 — Aufwandseite V 1—3 — ist vorgesehen, daß der Gewinn ganz oder teilweise dem ordentlichen Haushalt der Gemeinde, der Erweiterungsrücklage¹⁴⁵⁾ oder einem Eigenkapitalkonto¹⁴⁶⁾ zuzuführen ist. Für die Verlustabdeckung stehen gem. Formblatt 4 Ertragseite V 1—3 der ordentliche Haushalt der Gemeinde, sonstige Gemeindemittel und das Eigenkapital zur Verfügung.

Durch die Fixierung des Stammkapitals gem. § 8 Abs. 2 EigVO NW bzw. gem. § 10 Abs. 2 EBG sind die in den entsprechenden Formblättern vor-

¹⁴¹⁾ Zeiß a. a. O. § 9 Erl. 7a bzw. 7c.

¹⁴²⁾ Zeiß a. a. O. § 9 Erl. 7c.

¹⁴³⁾ vgl. Formblatt 1 mit Formblatt 4 der EigVO NW bzw. des EBG

¹⁴⁴⁾ Kruschwitz „Zur Entwicklung der Rechnungslegung der Eigenbetriebe“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ 1956 S. 131

¹⁴⁵⁾ gem. § 8 Abs. 4

¹⁴⁶⁾ Das Eigenkapital setzt sich gemäß Formblatt 1 (Anlage 1) aus dem veränderlichen Stammkapital und verschiedenen offenen Rücklagen zusammen.

gesehenen Zuführungen an und die Entnahmen aus dem Eigenkapital auf die Rücklagen beschränkt.

Aus der Pflicht zum Ausweis des gesamten Jahresgewinnes bzw. -verlustes und dem Ausweis seiner Verteilung bzw. Abdeckung in der ER ergibt sich, daß Verteilung bzw. Abdeckung erst in neuer Rechnung vorzunehmen sind. Kruschwitz¹⁴⁷⁾ weist darauf hin, daß § 9 Abs. 6 EigVO NW¹⁴⁸⁾ diesen Sachverhalt nicht klar formuliert.

In Formblatt 4 kommt der Wille des Gesetzgebers jedoch eindeutig zum Ausdruck, so daß bei der Entscheidung der Frage von dieser Regelung ausgegangen werden muß.

Die ER weist damit nicht nur den Gesamtbetrag des ermittelten Periodenerfolges, sondern auch seine Verteilung bzw. seine Abdeckung nach.

III. Der Ausweis der Gesamtleistung

1. Aussagefähigkeit und Bruttoprinzip

Bei der Darstellung der gesamten Leistungen, die erforderlich waren, um ein bestimmtes Ergebnis zu erzielen, erfolgt ein lückenloser Ausweis von Aufwendungen und Erträgen. Man bezeichnet diese Form der Erfolgsrechnung als Bruttorechnung und spricht bei ihrer Durchführung von der Verwirklichung des Bruttoprinzips. Diesem steht das Nettoprinzip gegenüber, das seinen Ausdruck in der Saldierung von Aufwendungen und Erträgen findet. Bei seiner konsequenten Verwirklichung zeigt die „Erfolgsrechnung“ lediglich den Verlust oder Gewinn und den ihm entsprechenden Gegenposten der Mehraufwendungen bzw. Mehrerträge. Zwischen beiden Extremen, Brutto- und Nettorechnung, sind alle Varianten möglich.

Le Coutre¹⁴⁹⁾ teilt sie in vier typische Formen sinngemäß so ein:

1. Vollständige Aufwand- und Ertragrechnung.
2. Zusammenstellung der angefallenen Gewinne und Verluste in Gestalt einer reinen Artensaldenrechnung.
3. Mischung von Aufwand- und Ertragsummen mit Gewinn- und Verlustsalden.
4. Die Kompromißlösung des § 132 Aktiengesetz.

In der ER der Versorgungsbetriebe gem. Formblatt 4 EigVO ist das Bruttoprinzip verwirklicht worden. Danach sind alle Leistungen mit dem vollen Betrag der Aufwendungen und Erträge anzusetzen. Es sind keine Saldierungen zugelassen.

Der Bruttoausweis ist besonders wichtig für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit, da Gewinn oder Verlust dafür kein ausreichendes Kriterium sind. Die Kenntnis des gesamten Einsatzes an Mitteln und des Resultates dieses Einsatzes sind ein viel besser zu gebrauchender Maßstab. Die Sichtbarmachung des gesamten Vermögenseinsatzes und des daraus resultierenden Vermögensersatzes entspricht der Vorstellung von der treuhänderischen Verwaltung volkswirtschaftlichen Kapitals durch die Wirtschaft.

Gerade die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden ist ein Beispiel, an dem sich die Treuhänderschaft für die Öffentlichkeit unmittelbar nachweisen läßt.

¹⁴⁷⁾ a. a. O. S. 130 f

¹⁴⁸⁾ ebenso auch § 11 Abs. 6 EBG

¹⁴⁹⁾ a. a. O. Spalte 1252

Die Verwendung des für das Wirtschaften zur Verfügung gestellten Kapitals soll mit dem bestmöglichen Effekt vollzogen werden. Über den Einsatz des Kapitals und das sich daran knüpfende Ergebnis soll lückenlos Rechenschaft abgelegt werden. Daß daher das in der gemeindlichen Finanzwirtschaft übliche Bruttoprinzip vor der Erfolgsrechnung der Eigenbetriebe nicht haltmacht, ist beinahe selbstverständlich.

Entscheidend ist, daß der Umfang der Leistungen, soweit sie Gegenstand des Versorgungsunternehmens sind, also der Betriebsertrag, ungeschmälert ausgewiesen wird.

2. Das Ausmaß der Verwirklichung des Bruttoprinzips in der Erfolgsrechnung gem. Formblatt 4

Das Bruttoprinzip für die ER der Eigenbetriebe stützt sich auf § 18 Abs. 6 EigVO, wonach der Jahresertrag ohne Abzug von Aufwendungen auszuweisen ist. Er wird ergänzt durch § 24 Abs. 2, der vorschreibt, daß auch die von zusammengefaßten Versorgungsbetrieben untereinander bewirkten Lieferungen und Leistungen zu den Aufwendungen und Erträgen in der gemeinsamen und in den besonderen Jahreserfolgsrechnungen gehören. Die Erfassung des Leistungsverkehrs zwischen den Betriebszweigen eines Eigenbetriebes entspricht der getrennten Erfolgsermittlung und der Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen für die einzelnen Werke. Aus § 24 Abs. 2 geht jedoch eindeutig hervor, daß die internen Leistungen auch in der Gesamterfolgsrechnung auszuweisen sind, obwohl sie den Gesamterfolg aller Betriebszweige nicht beeinflussen. Die Gesamterfolgsrechnung zusammengefaßter Versorgungsbetriebe ist demnach eine addierte und keine konsolidierte Rechnung.

In der Verwirklichung des Bruttoprinzips geht das Formblatt 4 noch einen Schritt weiter. Nach der Fußnote 2 zur Ertragseite¹⁵⁰⁾ gehört zum Verbrauch auch der Selbstverbrauch innerhalb eines Betriebszweiges, soweit er nicht im Erzeugungsbereich liegt. Es fehlen im Ertrag „also z. B. im Elektrizitätswerk Strom für die Maschinen des Erzeugungsbetriebes, im Gaswerk Koks für die Unterfeuerung und Wassergasanlage; auch das Wasser für die Rohrnetzspülung sowie Strom oder Gas für die Messerprüfung brauchen nicht wertmäßig verrechnet werden.“¹⁵¹⁾ Danach ist jedoch z. B. der Verbrauch von Strom bzw. von Gas bzw. von Wasser in den übrigen Bereichen (Fortleitung, Verteilung, Verwaltung) des Elektrizitäts- bzw. des Gas- bzw. des Wasserwerkes auszuweisen.

Der Ausweis der gesamten, aus dem Erzeugungsbereich jedes Betriebszweiges abgegebenen Leistungen entspringt letztlich dem Streben nach der konsequenten Verwirklichung des Bruttoprinzips.

Es ließe sich einwenden, daß die Gliederung des Aufwandes nach Funktionsbereichen diese Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen erforderlich macht. Es muß dem jedoch entgegengehalten werden, daß die der funktionalen Gliederung gerecht werdende Verrechnung auch innerhalb des Aufwandes durchführbar ist, ohne daß Ertragskonten berührt werden. Dieses Verfahren wird z. B. bei der Abgabe von überschüssigem Dampf oder Strom

¹⁵⁰⁾ vgl. Anlagen 4 u. 5

¹⁵¹⁾ Text der Fußnote 2 des Formblattes 4 (Anlage 4)

aus der Gaserzeugung angewandt.¹⁵²⁾ Es handelt sich faktisch um einen Minderverbrauch, so daß ein Ausweis im Ertrag nicht in Frage kommt.

Die Einbeziehung des Eigenverbrauchs an Versorgungsleistungen einschl. der Kuppelprodukte in den Ertrag zeigt, daß nachdrücklich Wert auf den Ausweis des gesamten Substanzverzehr und des daraus resultierenden -ersatzes gelegt wird. Es muß bei diesem Verfahren allerdings eine teilweise Aufblähung der ER in Kauf genommen werden.

Die Verwirklichung des Bruttoprinzips beschränkt sich nicht auf die Aufwendungen und Erträge für die Versorgungsleistungen und die Kuppelprodukte.

Ebenfalls nach dem Bruttoprinzip muß verfahren werden bei den Aufwendungen und Erträgen für die Nebengeschäfte und Grundstücke (gem. Aufwandseite II,3 und II,4; Ertragseite II,1 und II,2), bei Zinsaufwendungen und -erträgen (Aufwandseite III,6; Ertragseite III,1) und bei Aufwendungen bzw. Erträgen aus dem Anlagefinanzvermögen (III,2 Aufwand- und Ertragseite).

Selbst für den Ausweis der außergewöhnlichen Posten bleiben Saldierungsmöglichkeiten ausgeschlossen. Durch den Ausweis aller Aufwendungen und Erträge läßt sich der Umfang der Tätigkeit des Versorgungsbetriebes in den einzelnen Bereichen vergleichsweise abschätzen. Voraussetzung dafür ist jedoch eine weitere Aufgliederung der Aufwendungen und Erträge. Der Erkenntniswert des Bruttoausweises liegt also nicht allein in der Vermittlung einer größenmäßigen Vorstellung durch absolute Zahlen. Der Ertrag aus den betrieblichen Leistungen ist vielmehr in hervorragendem Maße geeignet, Ausgangspunkt analytischer Untersuchungen¹⁵³⁾ zu sein.

Der Ertrag ist auch eine häufig gebrauchte Basis für die Ermittlung betrieblicher Kennziffern.

Es lassen sich Beziehungen vom Betriebsertrag zu Mengen- und Wertgrößen herstellen. In beiden Fällen kann es sich um Bestands- und Bewegungsgrößen handeln. Für den Leser eines Abschlusses sind die Wertgrößen, soweit es sich um Bestandsgrößen der Bilanz und Bewegungsgrößen der Erfolgsrechnung handelt, in erster Linie interessant. Geeignete Relationen lassen sich weiterhin zwischen Bruttoertrag und den im Jahresbericht angegebenen Mengen (kWh, m³, to) herstellen.

Es soll hier nur auf einige wichtige Kennziffern hingewiesen werden, die auf der Bruttoerfolgsrechnung basieren.

Als wichtigste Erfolgskennziffer bezeichnet Mellerowicz¹⁵⁴⁾ das Verhältnis von Ertrag zu Aufwand, an dem sich die Wirtschaftlichkeit messen lasse.

Der Auffassung, daß dieses Zahlenverhältnis hinreichend den Begriff „Wirtschaftlichkeit“ umspannt, kann hier zwar nicht gefolgt werden. Aber zweifellos ist damit eine wesentliche Aussage über die Verhaltensweise der Betriebswirtschaft gewonnen.

Aufschlußreiche Aussagen ergeben sich weiterhin aus dem Verhältnis bestimmter Aufwandsgrößen und -gruppen zum Gesamtertrag. So lassen sich die Aufwandsstruktur und deren Veränderungen am Ertrag vergleichsweise beurteilen. Wesentliche Aufschlüsse vermitteln auch die Beziehungen zu den Vermögensteilen der Bilanz. Es ergeben sich aus der Umsatzhäufigkeit

¹⁵²⁾ s. S. 60

¹⁵³⁾ s. das Beispiel auf S. 81/82

¹⁵⁴⁾ Mellerowicz „Allgemeine Betriebswirtschaftslehre“ 3. Band, Berlin 1954 S. 33
ebenso: Schulz-Mehrin „Betriebswirtschaftliche Kennzahlen als Mittel zur Betriebskontrolle und Betriebsführung“ Berlin 1954 S. 12

bzw. Umschlagsdauer wichtige Hinweise. Die Kennziffern liefern die Relationen aus dem Umsatz einerseits und dem Vermögen, dem Anlagevermögen, den Lagerbeständen und den Debitoren andererseits.

Der Ertrag bzw. der Umsatz ist schlechthin eine der grundlegenden wirtschaftlichen Größen für die kennziffernmäßige Kontrolle der Betriebswirtschaft.¹⁵⁵⁾ Aus diesem Grunde ist auch die gesetzlich vorgeschriebene Offenlegung der gesamten Aufwendungen und Erträge durch die ER gem. Formblatt 4 ein geeignetes Mittel, die Lage der Unternehmung genauer unter die Lupe zu nehmen.

Das Formblatt 4 erfordert den vollständigen Ausweis der Aufwendungen und Erträge mit einer Ausnahme. Die Aufnahme des aktivierten Aufwandes und des daraus resultierenden Ertrages in die ER ist nicht vorgesehen.

Es handelt sich bei den aktivierten Aufwendungen nicht um Bestandserhöhungen z. B. von Kuppelprodukten, die ja im Ertrag auszuweisen sind, sondern vor allem um den Aufwand für die Herstellung oder für wert erhöhende Änderungen eigener Anlagen.

Da diese aktivierten Aufwendungen im Ertrag nicht ausgewiesen werden, müssen die ihnen entsprechenden Aufwendungen aus der Aufwandseite der ER eliminiert werden. Dieses Verfahren läßt sich bei den Löhnen und beim Materialverbrauch leicht durchführen, bereitet aber bei den Gemeinkostenzuschlägen Schwierigkeiten. Deshalb werden sie nicht aus den Aufwendungen herausgerechnet, sondern durch einen Ausgleichsposten auf der Ertragseite erfolgsmäßig neutralisiert. Da ein eigener Posten nicht vorgesehen ist, sind die Verrechnungsgrößen zweckmäßig unter dem sonstigen Ertrag (Ertragseite II,3) auszuweisen.¹⁵⁶⁾

In Anbetracht des mitunter großen Anteils an aktivierten Eigenleistungen bei Versorgungsbetrieben kann diese Behandlung des aktivierten Aufwandes nicht ganz befriedigen.

Aus diesem Grund wurde in den Formblättern 4 und 5 zum EBG¹⁵⁷⁾ neuerdings ihr Ausweis in einer gesonderten Position auf der Ertragseite festgelegt. Wünschenswert wäre auch die Zusammenfassung der entsprechenden Beträge zu einer Position auf der Aufwandseite¹⁵⁸⁾ besonders wegen der funktionalen Gliederung, um keine falschen Vorstellungen über den Verbrauch in den einzelnen Bereichen zu wecken. Die Aussonderung müßte jedoch auf die Einzelkosten bzw. -aufwendungen beschränkt bleiben, da für die Zuschläge dieses Verfahren, wie erwähnt, großen Schwierigkeiten begegnet.

Man sollte bei der bevorstehenden Neufassung der Formblätter in den anderen Ländern ebenfalls den Ausweis der aktivierten Aufwendungen vorschreiben. Gerstner¹⁵⁹⁾ hält diesen Ausweis für eine selbstverständliche Forderung im Sinne einer Bruttorechnung.

Da die Werkleitungen gewöhnlich das Bedürfnis haben das „was geleistet wurde“, herauszustellen, wird der Umfang der aktivierten Aufwendungen häufig im Jahresbericht vermerkt.

¹⁵⁵⁾ Schulz-Mehrin a. a. O. S. 12

¹⁵⁶⁾ Zeiß a. a. O. § 19 Erl. 7c II, 3

¹⁵⁷⁾ vgl. Anlagen 6 und 7

¹⁵⁸⁾ dieses Verfahren schlägt Gerstner vor in: „Die Wirtschaftsrechnung der Unternehmung“ Berlin 1937 Tabelle I (im Tabellenanhang)

¹⁵⁹⁾ a. a. O. S. 43

IV. Das Verfahren der Erfolgsermittlung

Nicht im Zusammenhang mit der Frage des Brutto- oder Nettoausweises in der Erfolgsrechnung steht die Anwendung einer der beiden Verfahrensweisen¹⁴⁹⁾ zur Erfolgsermittlung

1. des Gesamtkostenverfahrens oder
2. des Umsatzkostenverfahrens.

Die Frage, welches der beiden Verfahren anwendbar ist, wird vor allem durch die produktionstechnischen Besonderheiten der Versorgungsbetriebe entschieden.

zu 1.) Beim Gesamtkostenverfahren wird im Ertrag das gesamte wertmäßige Ergebnis der Produktion berücksichtigt. Das besagt, daß neben den abgesetzten Leistungen auch die Mehrung der Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten zu berücksichtigen ist. Die Bestandserhöhungen sind dem Erlös aus den abgesetzten Erzeugnissen hinzuzurechnen. Dementsprechend sind Bestandsminderungen vom Erlös der verkauften Produkte abzusetzen bzw. dem Aufwand zuzurechnen.

Dem Ertrag stehen also die gesamten Aufwendungen bzw. Kosten für einen Zeitraum gegenüber, unabhängig davon, ob sie in die abgesetzten Leistungen oder in die Bestandsmehrungen einmündeten. Die Aufwands- bzw. Kostenarten können in diesem Fall unmittelbar aus den entsprechenden Kontenklassen in die ER übernommen werden. Diese Methode wird deshalb auch als kostenartenbezogene ER bezeichnet.¹⁴⁹⁾

zu 2.) Beim Umsatzkostenverfahren zeigt die Ertragsseite der ER nur die Erlöse aus den umgesetzten Leistungen, d. h. ohne Bestandsveränderungen. Dementsprechend enthält die Aufwandsseite nur die auf die umgesetzten Leistungen entfallenden Aufwendungen. Die den Bestandsänderungen entsprechenden Aufwandsbewegungen werden in der Betriebsbuchhaltung zurückgehalten. Dem Umsatz stehen die Aufwendungen bzw. Kosten nach Leistungen gruppiert gegenüber, so daß man auch von der kostenträgerbezogenen¹⁴⁹⁾ ER spricht.

Bei beiden Verfahren können die Ergebnisse sowohl „brutto“ als auch „netto“ ausgewiesen werden. D. h. Erfolgsermittlungsverfahren und Umfang des Ausweises bzw. der Saldierungen sind scharf auseinanderzuhalten. Die Herausnahme der Bestandsänderungen — an noch abzusetzenden Erzeugnissen beim Umsatzkostenverfahren — steht auch in keinem Zusammenhang mit dem Fehlen des Ausweises der selbst erstellten Anlagen. Auch das Umsatzkostenverfahren ermöglicht die Aufnahme dieser Leistungen als Aufwand und Ertrag. Sie sind als Umsatz — und entsprechend als Aufwand — im Jahr der Fertigstellung oder der innerbetrieblichen Ablieferung in die Rechnung einzustellen.

Eine nach dem Gesamtkostenverfahren konstruierte ER muß keine Vollrechnung im Sinne des Bruttoprinzips sein.¹⁴⁹⁾

¹⁴⁹⁾ Es gibt noch Zwischenlösungen, die jedoch für die grundsätzlichen Erörterungen außer Acht bleiben können.

¹⁴⁹⁾ Schulz „Gestaltungsgrundlagen des Kontenrahmens“ in „Praktische Betriebswirtschaft“ Heft 1 Berlin 1948 S. 47 ff.

¹⁴⁹⁾ Schulz, „Gestaltungsgrundlagen des Kontenrahmens“ in „Praktische Betriebswirtschaft“ Heft 1, Berlin 1948 S. 47 ff.

¹⁴⁹⁾ so die GuV-Rechnung nach § 132 Akt. Ges. deren Konstruktion Adler-Düring-Schmaltz a. a. O. § 132 Tz 12 ff aufrollen.

Wenn Änderungen des Bestandes an Halb- und Fertigfabrikaten nicht gegeben sind, entsprechen sich die Höhe des Umsatzes und des Ertrages. Beide Verfahren führen dann zu einem inhaltlich gleichen Ergebnis.

Bei den technischen Grundlagen der Versorgungsbetriebe wurde gezeigt¹⁶⁴⁾, daß die Versorgungsleistungen nicht, oder nur in geringem Umfang speicherbar sind. Soweit sie gespeichert werden, sind die Schwankungen der gespeicherten Mengen bei Bestandsfeststellungen zur gleichen Tageszeit auch über mehrere Jahre hinweg derart gering, daß sie in der ER unberücksichtigt bleiben können. Damit sind Umsatz und Ertrag der Periode gleich.

Die Gleichheit zwischen Produktions- und Umsatzergebnis wird durch den Anfall lagerfähiger Kuppelprodukte, vorwiegend bei der Gaserzeugung, gestört. Das Umsatzkostenverfahren bleibt für die Erfolgsermittlung der Versorgungsbetriebe aus folgenden Gründen ausgeschlossen:

Die Trennung der Kosten bzw. Aufwendungen eines Erzeugnisses nach Umsatz und Bestandsänderungen setzt voraus, daß sich zunächst die Kosten nach Erzeugnissen oder Erzeugnisgruppen trennen lassen. Diese Trennung ist für die Kuppelprodukte bis jetzt theoretisch einwandfrei nicht gelungen.¹⁶⁵⁾ Bei Betriebszweigen mit Kuppelproduktion ist deswegen nur die Anwendung des Gesamtkostenverfahrens möglich. Nach § 24 Abs. 1 sind die Erfolgsrechnungen der Werke zu einer Gesamterfolgsrechnung zusammenzufassen. Um die aus diesem Grund erforderliche Einheitlichkeit nicht zu stören, ist die Anwendung des Gesamtkostenverfahrens auch bei den Erfolgsrechnungen der Betriebszweige ohne Kuppelproduktion erforderlich.

Es wurde oben gesagt, daß das Gesamtkostenverfahren kostenartenbezogen ist. Daß die Aufwendungen in der ER gemäß Formblatt 4 zum überwiegenden Teil nach Stellen bzw. funktionalen Gesichtspunkten gegliedert sind, tut dieser Feststellung keinen Abbruch, da man diese Gliederung als eine spezifische Gruppierung der Kosten- bzw. Aufwandsarten ansehen kann.¹⁶⁶⁾

2. K A P I T E L

Die Gliederung der Erfolgsrechnung

I. Die Aufgaben der Gliederung

Bei der Abgrenzung der Aufgaben von Bilanz und Erfolgsrechnung hat sich ergeben, daß es sich beim Zweck einer ER vorwiegend um die Analyse des Ergebnisses handelt.

Die Aussagen, die die ER in dieser Hinsicht liefern kann, hängen ab von der Aufbereitung des anfallenden Buchungsstoffes in der Buchhaltung und dem darauf basierenden zweckentsprechenden Aufbau der ER selbst.

Der Zerlegung des Erfolges mit Hilfe der ER sind Grenzen gezogen. Sie verlaufen dort, wo theoretisch eine exakte Trennung zwischen Erfolgsbestandteilen nicht mehr möglich ist und da, wo diese Aufgaben zweckmäßiger von einem anderen Zweig des Rechnungswesens übernommen werden, bzw. der Aufwand für ihre Durchführung in keinem rechten Verhältnis mehr zum Erfolg steht. Diese Grenzen müssen beachtet werden, wenn die ER Mittel zum Zweck und nicht Selbstzweck sein soll.

¹⁶⁴⁾ s. S. 24

¹⁶⁵⁾ s. S. 27

¹⁶⁶⁾ Kefer „Die Erfolgsrechnung“, Minden 1949 S. 83 f.

Der Erfolg kann bei seiner Zerlegung bezogen werden auf einen Zeitraum (Jahr, Monat, Tag), auf eine lokale Größe (Betrieb, Abteilung, Stelle), oder auf einen, bzw. eine Summe von Leistungsträgern (Masse, Serie, Stück)¹⁶⁷⁾.

Nach diesen Beziehungen lassen sich grundsätzlich Erfolgsrechnungen aufbauen, wobei zu beachten ist, daß die periodische ER immer zeitraumbezogen ist. Wieweit der Erfolg gemeindlicher Versorgungsbetriebe im Formblatt 4 nach den einzelnen Richtungen analysiert wird, bleibt zu untersuchen.

II. Die Aussonderung der neutralen Aufwendungen und Erträge

Bei der Erörterung der Produktions- und Umsatzrechnung wurde stillschweigend von der Voraussetzung ausgegangen, daß die ER nur den bestimmungsgemäßen, den Unternehmungszweck erfüllenden Güterverzehr und -ersatz enthält.

Die ER gem. Formblatt 4 weicht jedoch, wie jede aus der Finanzbuchhaltung entwickelte ER, in zwei Hinsichten von dieser Vorstellung ab.

Zunächst ist die ER eine Abrechnung der Aufwendungen und Erträge. Da Aufwendungen sich letztlich in Ausgaben niederschlagen, bleibt der Güterverzehr, soweit ihm keine Ausgaben zugrunde liegen, unberücksichtigt. D. h. die Zusatzkosten erscheinen nicht in der ER.

Andererseits enthält die ER Aufwendungen und Erträge, die in keinem Zusammenhang mit dem leistungsbedingten Werteverzehr und -ersatz stehen. Es sind Beträge, die bei der Ermittlung des betrieblichen Erfolges auszusondern sind. Man bezeichnet sie als neutral.

Die Aussonderung der neutralen Aufwendungen und Erträge ist für die Beurteilung des Gesamtergebnisses von großer Bedeutung.

Für den Fortbestand einer Unternehmung ist entscheidend, ob sie in der Lage ist, bei der Durchführung der ihr obliegenden eigentlichen Aufgaben gewinnbringend zu arbeiten. Verluste aus der betrieblichen Arbeit lassen sich möglicherweise für eine gewisse Zeit aus hohen neutralen Erträgen decken. Auf die Dauer ist ein solches Unternehmen jedoch zum Siechtum verurteilt.

Ob der Unternehmungszweck gewinnbringend verfolgt worden ist, läßt sich an Hand der ER nur dann feststellen, wenn die neutralen Aufwendungen und Erträge vom übrigen Ergebnis getrennt werden.

Das neutrale Ergebnis ist der Unterschied zwischen dem neutralen Aufwand und dem neutralen Ertrag.

Die Komponenten des neutralen Ergebnisses sind:

- a) die betriebsfremden
- b) die betrieblichen außerordentlichen Aufwendungen und Erträge.

Die betriebsfremden Aufwendungen und Erträge stehen mit der Erstellung der Betriebsleistung nicht in wesensmäßigem Zusammenhang. Ihre Entstehung erfolgt unabhängig von der Erfüllung des Betriebszweckes. Im Gegensatz dazu gehören die betrieblichen außerordentlichen Aufwendungen und Erträge zu den leistungsbedingten Größen, werden aber neutral behandelt. Es handelt sich bei ihnen um periodenfremde Aufwendungen und Erträge, die einem anderen Zeitabschnitt zugehören, bzw. um außergewöhnliche Aufwendungen und Erträge, die wegen ihres besonderen Umfanges nicht zu den normaler-

¹⁶⁷⁾ Mellerowicz, a. a. O. 2. Band, Berlin 1954 S. 99 f.

weise anfallenden betrieblichen Aufwendungen und Erträgen gerechnet werden können.¹⁶⁸⁾

In der ER der Versorgungsbetriebe werden die Aufwendungen und Erträge nach Gruppen zusammengefaßt ausgewiesen.¹⁶⁹⁾ Unter der Bezeichnung „außergewöhnlicher Aufwand“ bzw. „außergewöhnlicher Ertrag“ werden die neutralen Erfolgskomponenten einander gegenübergestellt.¹⁷⁰⁾

Sie umfassen im Sinne der oben erläuterten betriebswirtschaftlichen Terminologie die betriebsfremden, periodenfremden und außergewöhnlichen Erfolgsteile.

Es gehören zum außergewöhnlichen Aufwand:

1. Außergewöhnliche Abschreibungen auf Anlagesachvermögen
2. Außergewöhnliche sonstige Abschreibungen
3. Betriebsfremder Aufwand
4. Sonstiger außergewöhnlicher Aufwand.

Zum außergewöhnlichen Ertrag rechnet das Formblatt:

1. Entnahmen aus der Rückstellung der Bauszuschüsse
2. Überschuß aus Vermögensveräußerung
3. Zuwendungen Dritter
4. Sonstiger außergewöhnlicher Ertrag.

Nach den Formblättern der EigVO NW und des EBG sind im außergewöhnlichen Ertrag auch die „Entnahmen vom Rücklagenkapital“ gesondert auszuweisen.¹⁷¹⁾

Auf einige weitere Besonderheiten beim Ausweis der neutralen Aufwendungen und Erträge in den Formblättern zum EBG wird noch eingegangen.

Die Aufzählung zeigt schon bei oberflächlicher Betrachtung, daß die Aussonderung der neutralen Positionen weitergeht als im Aktienrecht.

Für die außergewöhnlichen Abschreibungen auf Anlagesachvermögen und die außergewöhnlichen sonstigen Abschreibungen kann das auf Seite 43 Gesagte gelten. Sie stehen zwar im Zusammenhang mit dem Unternehmungszweck, werden aber, um der Vergleichbarkeit der Ergebnisse willen, von den gewöhnlichen Abschreibungen getrennt.

Bei den ordentlichen bzw. gewöhnlichen Abschreibungen handelt es sich um die anteilige Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer. Außergewöhnliche Abschreibungen infolge vorzeitiger technischer oder wirtschaftlicher Entwertung sind von ihnen zu trennen. Diese sind hier unter IV, 1 auszuweisen. Zu den außergewöhnlichen Abschreibungen gehören auch die steuerlichen Sonderabschreibungen¹⁷²⁾ nach § 6 Abs. 2 EStG 1957 und bei den Versorgungsbetrieben die Abschreibungen nach § 36 des Investitionshilfegesetzes¹⁷³⁾. Nach den Formblättern 4 und 5 zum EBG sind die steuerlichen Sonderabschreibungen wegen ihrer Bedeutung in einem eigenen Posten nachzuweisen¹⁷⁴⁾. Gem. § 19 Abs. 3 gehören zu den außergewöhn-

¹⁶⁸⁾ „Das Rechnungswesen“ Ausgabe Industrie, bearbeitet von Dirks, Frankfurt 1949 ff Erl. zu A 242.31 und A 242.321

¹⁶⁹⁾ Über den Zweck der Gruppierung s. unten S. 77 ff.

¹⁷⁰⁾ s. Anlagen 4—7. Die im Aktienrecht gebrauchten Begriffe ordentlich und außerordentlich wurden vermieden, da sie im Gemeindegewirtschaftsrecht einen anderen Inhalt haben. In den Formblättern 4 und 5 zum EBG (Anlagen 6 und 7) werden sie jedoch verwendet.

¹⁷¹⁾ vgl. Anlagen 5—7.

¹⁷²⁾ so Zeiß a. a. O. § 19 Erl. 7b IV, 1.

¹⁷³⁾ Abschreibungen nach § 36 IHG sind letztmalig für das nach dem 31. 12. 1955 beginnende Wirtschaftsjahr zulässig.

¹⁷⁴⁾ vgl. Anlage 6 Aufwandseite Pos. IX, 2 und Anlage 7 Aufwandseite Pos. 10 b.

lichen Abschreibungen auf Anlagesachvermögen auch Buchverluste aus der Veräußerung von Teilen des Anlagevermögens. Sie ergeben sich gem. § 19 Abs. 3 EigVO 38 bzw. § 20 Abs. 3 EigVO NW aus der Differenz zwischen dem Anschaffungswert und der Summe aus aufgetragenen Abschreibungen und Abgangserlös, wenn diese Summe unter dem Anschaffungswert liegt. Unverständlich ist, daß trotz derselben Vorschrift in § 22 Abs. 3 EBG gem. Fußnote 7 bzw. 3 des Formblattes 4 bzw. 5¹⁷⁵⁾ zum EBG nicht die Buchverluste, sondern die Buchrestwerte ausgeschiedener Anlagen unter die außerordentlichen Abschreibungen zu rechnen sind. Ihnen ist dementsprechend der Ertrag und nicht der Überschuß aus Vermögensveräußerung im außerordentlichen Ertrag gegenüberzustellen. Eine Klärung des Widerspruchs durch den Gesetzgeber bleibt abzuwarten.

Unter den außergewöhnlichen sonstigen Abschreibungen (IV,2) sind neben außerordentlichen Verlusten des Umlaufvermögens auch außerordentliche Abschreibungen auf das Anlagefinanzvermögen — etwa bei Veräußerungsverlusten — auszuweisen.

Der betriebsfremde Aufwand ist unter IV,3 auszuweisen, sofern er nicht andernorts ausdrücklich zu zeigen ist.¹⁷⁶⁾

Der sonstige außergewöhnliche Aufwand (IV,4) enthält alle neutralen Posten, soweit sie nicht in den Positionen IV 1—3 oder sonst ausdrücklich auszuweisen sind. Dadurch wird sichergestellt, daß — anders als im Aktienrecht —¹⁷⁷⁾ alle neutralen Beträge, soweit ein anderer Ausweis nicht ausdrücklich gefordert wird, hierher gehören. Damit wird eine relativ gute Isolierung auch der unbedeutenderen, neutralen Erfolgsfaktoren herbeigeführt. Wegen seines im übrigen unbestimmten Charakters ist der Posten, ebenso wie der entsprechende Posten „sonstiger außergewöhnlicher Ertrag“, möglichst niedrig zu halten.

Hinsichtlich des Ausweises der außergewöhnlichen Aufwendungen für Steuern ergeben sich gewisse Schwierigkeiten. Da auf das Aktiengesetz in Ausweisfragen Bezug genommen wird, kann man von der Annahme ausgehen, daß wie dort¹⁷⁸⁾ die laufenden Steuern und die Nachzahlungen zusammen auszuweisen sind. Dem entgegen steht die Pflicht zum getrennten Ausweis aller außergewöhnlichen Aufwendungen. Um beiden Erfordernissen gerecht zu werden, kann der Aufwand für Steuern als solcher nach dem laufenden und außergewöhnlichen Teil — evtl. in der Vorspalte — getrennt ausgewiesen werden.¹⁷⁹⁾ Eine ähnliche Regelung kann bei Steuererstattungen hinsichtlich des außergewöhnlichen Ertrages gefunden werden. Für Steuervergütungen kann, obwohl der Ausweis unter Ertragseite IV, 4 zulässig wäre, durch sichtbare Absetzung vom Steueraufwand eine zweckmäßigere Lösung insofern erreicht werden, als der gesamte Steueraufwand sichtbar wird. Ein entsprechendes Verfahren schlägt Schönwandt¹⁸⁰⁾ nicht nur für die nach dem Akt. Ges. ausweispflichtigen Steuern, sondern auch für die Sonstigen Steuern und öffentlichen Abgaben der Position III,5 Aufwandseite vor.

¹⁷⁵⁾ vgl. Anlage 6 Fußnote 7, Anlage 7 Fußnote 3

¹⁷⁶⁾ Darüber s. unten S. 47 f.

¹⁷⁷⁾ Im Akt. Ges., bes. bei den Aufwendungen ist die Aussonderung der neutralen Posten nur ungenügend; vgl. § 132 Abs. 1,1 8; ebenso Adler-Düring-Schmaltz a. a. O. § 132 Tz 94

¹⁷⁸⁾ Adler-Düring-Schmaltz a. a. O. § 132 Tz 79

¹⁷⁹⁾ Dieses Verfahren schlägt Schönwandt vor in: „Die Steuern im Jahresabschluß der Eigenbetriebe“ in ZföW, 1940, S. 224.

¹⁸⁰⁾ a. a. O.

Zu den außergewöhnlichen Erträgen ist folgendes zu sagen:

Die Entnahmen aus der Rückstellung der Bauzuschüsse (IV,1) sind ihrem Charakter nach keine außergewöhnlichen Erträge. Es handelt sich bei den Bauzuschüssen¹⁸¹⁾ gewöhnlich um Ertragszuschüsse. Sie werden bei den Abnehmern von Fall zu Fall oder aufgrund der allgemeinen Tarifbedingungen erhoben und sind einer Rückstellung zuzuführen. Aus dieser Rückstellung sind jährlich die Teilbeträge in die Jahreserfolgsrechnung zu entnehmen, die an der Wirtschaftlichkeit der bezuschußten Betriebsleistung jeweils fehlen. Nach der Auflösung der einzelnen Rückstellungen soll die Wirtschaftlichkeit durch die laufenden Tarifeinnahmen gesichert werden. Aus dieser Behandlung der Ertragszuschüsse ergibt sich, daß die „Rückstellungen“ ein Rechnungsabgrenzungsposten sind; nämlich Einnahmen, die noch Ertrag werden. Dementsprechend sind die Auflösungsbeträge Einnahmen, die Ertrag geworden sind, also Teile des ordentlichen Betriebsertrages.¹⁸²⁾ Da die Beträge in einer eigenen Position gesondert darzustellen sind, läßt sich die Korrektur bei der Analyse des Ergebnisses ohne Schwierigkeiten durchführen.

Für den Überschuß aus Vermögensveräußerung (IV,2) gilt § 19, Abs. 3 EigVO bzw. § 20 Abs. 3 EigVO NW. Danach sind hier die Buchgewinne aus der Veräußerung von Teilen des Anlagevermögens auszuweisen. Nach Formblatt 4 bzw. 5 zum EBG ist im außerordentlichen Ertrag nicht der Überschuß, sondern der Ertrag aus Vermögensveräußerung zu zeigen. Über den Widerspruch zwischen § 22 Abs. 3 und den Formulierungen im Formblatt s. S. 45. Neben den Gewinnen aus der Veräußerung von Sachanlagen stehen die aus dem Verkauf von Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens, nachdem angenommen werden darf, daß der „Sonderertrag aus Anlagefinanzvermögen“ nicht die außergewöhnlichen Erträge enthält.¹⁸³⁾

Die Zuwendungen Dritter (IV,3) entsprechen an sich den außerordentlichen Zuwendungen des § 132, Abs. 1, II 6 Akt. Ges. Beim Eigenbetrieb enthalten sie jedoch keine Zuzahlungen bzw. Forderungsverzichte des Kapitaleigners, d. i. die Gemeinde. Gem. § 8 Abs. 3 gehören vielmehr Vergütungen für sämtliche Leistungen, Lieferungen und Leihgelder der Gemeinde zu den Aufwendungen. Vorauszahlungen auf den Jahresverlust sind in der Bilanz auszuweisen.¹⁸⁴⁾ Andere Zuwendungen der Gemeinde sind dem Eigenkapital direkt zuzuführen.¹⁸⁵⁾ Auszuweisen unter den Zuwendungen Dritter sind vor allem die Kapital- und Überteueringzuschüsse gem. § 19 Abs. 6 b und c. Damit wird deren erfolgsneutrale Behandlung im Jahr der Einnahme gesichert, nachdem sie einer Wertberichtigung zuzuführen, bzw. von den Ausgaben abzusetzen sind.

Der sonstige außergewöhnliche Ertrag (IV,4) enthält alle neutralen Erträge, soweit sie nicht gesondert auszuweisen sind. Hierher gehören insbesondere Auflösungen nichtbeanspruchter Rückstellungsbeträge, Buchgewinne aus Schadensfällen und die Auflösung von offenen Rücklagen. Nach

¹⁸¹⁾ gem. § 19 Abs. 6

¹⁸²⁾ so auch Zeiß a. a. O. § 20 Erl. 7b 7; ebenso Goll „Vom Aktiengesetz abweichende Vorschriften für den Jahresabschluß der öffentlichen Versorgungsbetriebe (Eigenbetriebe)“ Diss. Berlin 1942 S. 66 f. u. 88

¹⁸³⁾ s. S. 47 f.

¹⁸⁴⁾ Anlage 1, Schuldenseite III 7b

¹⁸⁵⁾ Kruschwitz „Finanzertrag und außergewöhnlicher Ertrag beim Eigenbetrieb und bei der Aktiengesellschaft“ in „Der Wirtschaftstreuhänder“ 1940 S. 252.

den Formblättern für die ER zur EigVO NW und zum EBG sind die Auflösungen von Rücklagen gesondert darzustellen.

Bei der Untersuchung der übrigen Positionen der ER ergibt sich, daß in den Gruppen der außergewöhnlichen Aufwendungen und Erträge die neutralen Positionen nicht lückenlos zusammengefaßt werden. So fehlen der unter dem Geschäftsertrag bzw. -aufwand ausgewiesene Grundstücksertrag und der Aufwand zum Grundstücksertrag. Aus der Formulierung des Textes ergibt sich, daß es sich hierbei um Erträge aus verpachteten und vermieteten Grundstücken handelt, die nicht unmittelbar betrieblichen Zwecken dienen.

Die Aufwendungen für Betriebs- und Verwaltungsgebäude gehören zum Betriebs- und Verwaltungsaufwand und der ihnen entsprechende Gegenwert schlägt sich in den betrieblichen Leistungen und den daraus resultierenden Erlösen nieder. Dagegen werden allgemein die Aufwendungen und Erträge für Wohngrundstücke zum neutralen Aufwand gezählt.¹⁸⁶⁾

In Versorgungsunternehmen werden jedoch Wohnungen häufig für das Bedienungs- und Überwachungspersonal der Erzeugungs- und Fortleitungsanlagen in entlegenen Gegenden errichtet. Die dazu gehörenden Aufwendungen und Erträge stehen in einem gewissen Zusammenhang mit dem Zweck der Unternehmung und haben insofern Ähnlichkeit mit dem Nebengeschäftsaufwand und -ertrag. Unter diesem Gesichtspunkt ist auch der Ausweis der entsprechenden Positionen in der Erfolgsrechnung zu sehen.

Soweit die Grundstücksaufwendungen und -erträge jedoch betriebsfremde Beträge miteinschließen, werden diese nicht als außergewöhnlicher Aufwand bzw. Ertrag ausgewiesen.

Unklar ist der Inhalt der Position Ertragseite III,2, Sonderertrag aus Anlagefinanzen. Die Bezeichnung läßt zunächst darauf schließen, daß es sich hier nicht um laufende, sondern um einmalige Erträge z. B. aus Veräußerung, handelt. Die Meinungen darüber sind jedoch geteilt.¹⁸⁷⁾

Im Formblatt 4 werden einer Reihe von Aufwendungen die entsprechenden Erträge, soweit deren Isolierung in der ER durchführbar ist, gegenübergestellt (z. B. für Nebengeschäfte, Grundstücke). Man kann deshalb davon ausgehen, daß auch für das Finanzvermögen der Ausweis der Aufwendungen und der Erträge einander entsprechen sollen.

Nachdem im Finanzaufwand nur die gewöhnlichen Abschreibungen auf das Anlagefinanzvermögen (III,2) und die außerordentlichen Abschreibungen unter den außergewöhnlichen sonstigen Abschreibungen (IV,2) auszuweisen sind¹⁸⁸⁾, kann bei den Erträgen wohl entsprechend verfahren werden. Demnach sind beim Finanzertrag (III,2) die laufenden Erträge aus Anlagefinanzvermögen, die Veräußerungsgewinne aber unter dem Überschuß aus Vermögensveräußerung festzuhalten. Dieser Ausweis entspricht auch dem Grundsatz der Ausgliederung der neutralen Erfolgskomponenten.

Eine Klärung der Ausweisfrage in diesem Sinne bringen nun auch die Formblätter 4 und 5 zum EBG. Dort werden der Zins- und Beteiligungsertrag (Pos. Ertragseite IV bzw. 3) zusammen ausgewiesen. Der Ertrag aus der Veräußerung von Finanzvermögen ist gem. Fußnote 10 bzw. 6 der Formblätter 4

¹⁸⁶⁾ „Das Rechnungswesen“ Ausgabe Industrie a. a. O. Erl. zu B 22.

¹⁸⁷⁾ vgl. dazu Kruschwitz, a. a. O. S. 250, Zeiß, a. a. O. § 19 Erl. 7c III,2, Goll, a. a. O. S. 87

¹⁸⁸⁾ s. S. 45.

und 5¹⁹⁹⁾ in den außerordentlichen Ertrag (Ertrag aus Vermögensveräußerung) einzustellen.

Diese Regelung für den Ausweis des Ertrages aus Finanzvermögen empfiehlt sich wegen der klaren Trennung von ordentlichem und außerordentlichem Ertrag. Der laufende Ertrag aus Finanzvermögen ist im allgemeinen nicht betriebsfremd, da betriebsfremdes Finanzvermögen gem. § 26 Abs. 2 vom Eigenbetrieb an die Gemeinde abzuführen ist.

Das Ergebnis der Untersuchung der Aussonderung der neutralen Erfolgsbestandteile sei kurz zusammengefaßt:

Die außerordentlichen und die betriebsfremden Aufwendungen und Erträge werden grundsätzlich von den übrigen Erfolgsbestandteilen getrennt ausgewiesen. Sie werden größtenteils zu den Gruppen der „außergewöhnlichen Aufwendungen“ bzw. der „außergewöhnlichen Erträge“ zusammengefaßt. Soweit dies nicht geschehen ist, lassen sie sich auf Grund ihres gesonderten Ausweises für analytische Zwecke leicht ermitteln — wie Grundstücksaufwand und -ertrag oder, wenn diese in der Vorspalte vermerkt sind, Steuernachzahlungen und -erstattungen — und diesen Gruppen zuschlagen. Die ihrem Charakter nach einen Bestandteil des ordentlichen Ertrages darstellende Auflösung der Rückstellung für Ertragszuschüsse läßt sich ebenfalls leicht aussondern.

Dem Grundsatz der Durchsichtigkeit der Rechnung entspricht, daß das neutrale Ergebnis nicht nur in seiner Gesamtheit eine gesonderte Darstellung erfährt, sondern weiter in seine Bestandteile zerlegt wird.

Wesentlich ist aber, wie schon betont, daß das Ergebnis, soweit es aus der Erfüllung des Betriebszweckes resultiert, von diesen außerordentlichen und betriebsfremden Einflüssen isoliert zur Darstellung kommt.

Aus diesem Grunde ist der zweckmäßigen Analyse des eigentlichen Betriebserfolges, also der Gliederung der betriebswesentlichen Aufwendungen und Erträge, besondere Bedeutung beizumessen.

III. Die Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen für die Betriebszweige

1. Rechtliche Vorschriften

Bei der Gliederung der Aufwendungen und Erträge werden für beide Seiten einheitliche Gliederungsprinzipien nur bis zu einem gewissen Grade angewandt, so vor allem bei der Aufstellung besonderer ER'en für die einzelnen Werke. Darüber hinaus ist eine nach gleichen Gesichtspunkten durchgeführte Aufteilung von Aufwand und Ertrag nur teilweise wünschenswert oder möglich.¹⁹⁹⁾

Die Pflicht zur Aufstellung besonderer ER'en für die Betriebszweige beruht auf der Vorschrift des § 24 Abs. 1 EigVO 38 bzw. des § 25 Abs. 1 EigVO NW. Sie besagt, daß in Eigenbetrieben, die aus mehreren Betriebszweigen bestehen, für alle Betriebszweige ein gemeinsamer Jahresabschluß vorzulegen ist, der durch besondere Jahreserfolgsrechnungen für die einzelnen Betriebszweige ergänzt werden muß.

¹⁹⁹⁾ Anlagen 6 und 7

¹⁹⁹⁾ vgl. dazu Kessler „Die Erfolgspaltung als Voraussetzung der Erfolgsauswertung“ Diss. Frankfurt a. Main 1951, S. 58 f.

Gemäß § 4 Abs. 3 der DVO zum hessischen EBG ist die ER, wenn sie nach Formblatt 4 gegliedert wird, ebenfalls durch Einzelerfolgsrechnungen der Betriebszweige zu ergänzen. Bei der alternativen Gliederung nach Kostenarten gem. Formblatt 5 (EBG) wird die Trennung nach Werken über das Formblatt 6¹⁹⁾ bewerkstelligt.

In den besonderen Rechnungen sind geschlüsselte oder geschätzte Anteile, so gem. § 24 Abs. 1 EigVO 38, als solche zu kennzeichnen.

Von der Trennung nach Betriebszweigen wird die ER mit sämtlichen positiven und negativen Komponenten erfaßt. Auch das neutrale Ergebnis, d. h. die im Formblatt als außergewöhnlich gekennzeichneten Aufwendungen und Erträge, werden für jedes Werk gesondert ermittelt.

Die Erfolgsübersicht nach Formblatt 6 EBG ist in der Art einer Kostenarten — Kostenstellen — Rechnung ähnlich dem Betriebsabrechnungsbogen aufgemacht. In der Vertikalen werden die einzelnen Aufwandsarten in der Reihenfolge der Erfolgsrechnung des Formblattes 5 dargestellt. In der Horizontalen erscheinen als „Kostenstellen“ nach der gemeinsamen Kostenstelle die einzelnen Versorgungsbetriebe, dann evtl. Verkehrsbetriebe, Neben-, Hilfs- und sonstige Betriebe sowie der aktivierte Aufwand. Der Anfall auf den „Allgemeinen Kostenstellen“ und bei den Hilfsbetrieben wird umgelegt.

Der Betriebsaufwand wird für jeden Haupt- und Nebenbetrieb dem Betriebsertrag gegenübergestellt. Als Differenz wird das Betriebsergebnis ermittelt. Die aus dem Erfolg zu deckenden Steuern, außerordentlicher Aufwand, Zins- und Beteiligungsertrag sowie außerordentlicher Ertrag werden nur bei der Ermittlung des Unternehmungserfolges für die Gesamtheit aller Betriebszweige berücksichtigt.

2. Die sachliche Notwendigkeit

Entscheidend für die Aufstellung besonderer ER'en ist zunächst das Bestreben, den Erfolg für jeden Betriebszweig einzeln zu messen. Die im Querverbund zusammengeschlossenen Versorgungsunternehmen wirtschaften häufig mit sehr unterschiedlichem Erfolg.

Der Gewinn eines kombinierten Versorgungsunternehmens kann resultieren aus der Summierung von Gewinnen oder aus der Saldierung von Gewinnen und Verlusten der Teilbetriebe. Eine zusammengefaßte ER mehrerer Werke läßt keinen Schluß auf die Rentabilität oder Wirtschaftlichkeit eines einzelnen Werkes zu.

Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse der einzelnen Betriebszweige ist die getrennte ER eine unerläßliche Voraussetzung. Die Aufwands- bzw. die Ertragslage in verschiedenen Zweigen eines Unternehmens können sich in vielerlei Hinsicht unterschiedlich entwickeln. Wichtig ist, daß in allen Zweigen wirtschaftlich gearbeitet wird. Ob dies geschieht, darüber kann besser eine Einzelerfolgsrechnung Auskunft geben.

In gewisser Hinsicht ist die ER eine Kontrolle der Preis- und Tarifpolitik. Häufig werden bestimmte Energiearten im Preis unter den Aufwendungen angeboten, um einen bestimmten Marktanteil zu halten. In der Regel werden die dann in einem Betriebszweig entstehenden Verluste durch höhere Gewinne in einem anderen kompensiert. Das gesamte Unternehmen erwirtschaftet dabei noch einen Gewinn. Gesamtwirtschaftlich gesehen handelt es sich,

¹⁹⁾ s. Anlage 8.

wenn ein solches Verfahren um sich greift, um höchst unerwünschte Wirkungen, da das ökonomische Prinzip ausgeschaltet wird. Der Bedarf an Energie wird nicht mehr auf die wirtschaftlich sinnvollste Weise gedeckt. Die Jahresabschlüsse kommunaler Versorgungsunternehmen für das Jahr 1953 weisen diese Tatsache nach.¹²²⁾

Bei der Trennung der ER nach Betriebszweigen ergeben sich folgende Erfolgsalden in 1000 DM:

	EW	GW
Gewinne	57 936	8 197
Verluste	2 526	22 518
Mehrgewinne	55 410	
Mehrverluste		14 321

Soweit es sich nicht um die Ergebnisse von Eigenbetrieben mit nur einem Betriebszweig handelt, findet in den gemeinsamen Erfolgsrechnungen eine gegenseitige Verrechnung der Ergebnisse statt. Bei der Saldierung von Gewinnen und Verlusten in der gemeinsamen ER ist eine Aussage über die Rentabilität der einzelnen Zweige nicht mehr möglich.

Die getrennte ER nach Betriebszweigen ist deshalb ein geeignetes Mittel, auf derartige Mißverhältnisse aufmerksam zu machen und eine verdeckte Kompensation von Gewinnen und Verlusten zu verhindern. Die Trennung der ER nach Zweigen ist noch bedeutend wichtiger im Hinblick darauf, daß andere als Versorgungsbetriebe mit diesen zusammengefaßt werden, so vor allem Verkehrsbetriebe. Durch die Aufstellung von Einzelerfolgsrechnungen wird deren verdeckte Subventionierung weitgehend unmöglich gemacht. Was für die gemeinsame ER der Versorgungsbetriebe hinsichtlich Vollständigkeit des Umfanges und klarer Gliederung gefordert werden muß, gilt ganz allgemein auch für die Einzelerfolgsrechnungen der Werke.

So wird durch die Trennung der Rechnung nach Werken bei Verwirklichung des Bruttoprinzips der größtmäßige Anteil der einzelnen Werke an der gesamten Versorgung sichtbar.

Strukturelle Erfolgsuntersuchungen lassen sich nur an den Einzelerfolgsrechnungen vornehmen. Trotz des im Grunde gleichartigen Aufbaus der einzelnen Versorgungsbetriebe ergeben sich erhebliche Unterschiede bei der Durchführung der Versorgungsaufgaben, die sich erfolgsmäßig niederschlagen. Die Zusammensetzung der Aufwendungen und Erträge schwankt außerdem nicht nur zwischen den Versorgungszweigen, sondern auch von Betrieb zu Betrieb ein- und derselben Versorgungsart. Darauf wird bei der Untersuchung der Gliederung des Aufwandes näher einzugehen sein.

Für Betriebsvergleiche ist eine zusammengefaßte ER so gut wie ungeeignet, da hinzukommt, daß bei der Zusammenfassung von Versorgungsbetrieben uneinheitliche Kombinationen die Regel sind.

Wenn man von der Annahme ausgeht, daß in jedem Betriebszweig eines Versorgungsunternehmens nur ein Massengut hergestellt wird, also Strom, Gas¹²³⁾ oder Wasser — ohne Berücksichtigung der Nebenbetriebe — erhält man eine „kosten“-trägerbezogene Erfolgsrechnung durch die Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen. Aufwand und Ertrag der Einzelerfolgsrechnung werden auf eine produzierte Güterart bezogen.

¹²²⁾ Statistik der Bundesrepublik Deutschland a. a. O. Tabellenteil, Tabelle 6.

¹²³⁾ s. Fußnote 1 S. 53.

3. Die Verfahren der Verteilung von Aufwand und Ertrag auf die Betriebszweige

Bei der Verteilung der Aufwendungen und Erträge auf die einzelnen Werke ergeben sich in verschiedener Hinsicht Schwierigkeiten. Die direkte Verteilung von Aufwendungen und Erträgen auf die Werke ist nur teilweise möglich. Dementsprechend sind geschlüsselte oder geschätzte Anteilsbeträge erlaubt, die jedoch als solche zu kennzeichnen sind. (Vgl. § 24 Abs. 1 EigVO 38, § 25 Abs. 1 EigVO NW und § 4 Abs. 3 DVO zum EBG). Der Ausweis der Erträge aus Versorgungsleistungen nach den einzelnen Betriebszweigen bereitet keine Schwierigkeiten. Es muß nur von vorneherein bei der Berechnung der abgegebenen Leistungen auf eine Trennung geachtet werden.

Noch verhältnismäßig genau lassen sich die Aufwendungen in den technischen Bereichen Erzeugung, Fortleitung und Verteilung nach Betriebszweigen trennen, soweit diese Abteilungen auch organisatorisch voneinander getrennt sind. In größeren Betrieben wird diese Voraussetzung, abgesehen von technischen Notwendigkeiten, regelmäßig schon aus Gründen der Arbeitsteilung gegeben sein. Mit abnehmender Betriebsgröße wird jedoch die Tendenz zur Bildung gemeinsamer Kostenstellen für mehrere Betriebszweige immer stärker. Die Gründe hierfür sind wirtschaftlicher Art so vor allem die Auslastung des Personals, der Maschinen und Werkzeuge, möglichst kleine Lagerhaltung usw. Von der Zusammenfassung sind vor allem Abteilungen wie die technische Betriebsleitung, die Hilfsbetriebe Fuhrpark, Bau-, Rohrnetz- und Installationsabteilungen etc. betroffen. In diesen Fällen ist eine relativ genaue Verteilung der Aufwendungen nur über ein gut ausgebautes Rechnungswesen, dem ein ausführlicher Kontenplan zugrunde liegt, erreichbar.

Schwieriger ist die Verteilung der Verwaltungs-, der Vertriebs- und vor allem der Finanzaufwendungen und der Finanzerträge. Die kaufmännische Verwaltung und die mit ihr verbundenen Aufgaben werden allgemein auch bei größeren Betrieben bei einer Dienststelle zusammengefaßt. Die durch sie entstehenden Aufwendungen lassen sich zum größeren Teil nach Schlüsseln umlegen (Umsatz, Abnehmerzahl, Beschäftigtenzahl usw.); zu einem kleineren Teil lassen sie sich nur auf der Basis von Schätzungen für die Betriebszweige ermitteln. Nachdem die Erstellung von Einzelbilanzen nicht gefordert wird, ergeben sich insbesondere Schwierigkeiten bei der Aufteilung von Zinsaufwendungen und Erträgen, die aus gemeinsamen Schulden bzw. Vermögen entstanden sind. In solchen Fällen wird nicht ohne Schätzungen auszukommen sein. Diese Beträge spielen jedoch praktisch keine große Rolle. Die Verteilung der Abschreibungen auf die Einzelerfolgsrechnungen macht keine Schwierigkeiten, soweit das Anlagevermögen im Anlagenachweis nach Werken getrennt geführt wird. Ein Grundstück, das zu mehreren Werken gehört, ist im Anlagenachweis bei dem zu führen, dem es hauptsächlich dient. In der ER ist aber der Aufwand für solche Grundstücke ebenso wie der für die anderen „Gemeinsamen Anlagen aller Werke“ sachgemäß auf die Einzelerfolgsrechnungen zu verteilen.¹⁹⁴⁾ Man wird dabei nach denselben Grundsätzen verfahren, wie bei den anderen gemeinsamen Aufwendungen.

Größere Schwierigkeiten können sich bei der Verteilung der gewinnabhängigen Steuern dann ergeben, wenn in den einzelnen Betrieben mit unterschied-

¹⁹⁴⁾ Fußnote 1 des Formblattes 3 zur EigVO 38 (vgl. Anlage 3)

lichem Erfolg, Gewinn und Verlust, gearbeitet wird. Versorgungsbetriebe, die organisatorisch und verwaltungsmäßig zusammengefaßt sind, werden auch steuerlich zusammen veranlagt.¹⁹⁵⁾ Dadurch ist ein Gewinn- und Verlustausgleich zwischen solchen Betrieben mit steuerlicher Wirkung möglich.

Die Frage ist, welchen Betrieben die eventuelle Steuerersparnis gutgeschrieben werden soll. Werden bei den gewinnerzielenden Betrieben die Steuern nach Berücksichtigung des Verlustabzuges ausgewiesen, so erscheint bei ihnen ein günstigeres Ergebnis lediglich auf Grund der Tatsache, daß andere Betriebszweige mit Verlust gearbeitet haben. Wird die Steuerersparnis den Verlustbetrieben zuerkannt, so ergibt sich das Kuriosum, daß ein Verlust prämiert wird.

Schönwandt¹⁹⁶⁾ schlägt deshalb den zuerst genannten Weg vor. Danach sollen die Körperschaft- und Gewerbebeertragsteuer im Verhältnis der Jahresgewinne bzw. der Jahreserträge der Gewinnbetriebe auf diese umgelegt und in einer Fußnote vermerkt werden, daß das Jahresergebnis der Betriebszweige wegen der Unmöglichkeit, die Steuern nach dem Gewinn und nach dem Ertrag zutreffend auf alle Betriebszweige aufzuteilen, nicht richtig ausgewiesen werden kann.

Das Problem der richtigen Verteilung von Gewinn- und Ertragsteuern bei gleichzeitigen Gewinn- und Verlustabschlüssen der Betriebszweige wird im Formblatt 6¹⁹⁷⁾ zur hessischen Alternativlösung umgangen.

Dort wird der Versuch einer Verteilung der vom Erfolg abhängigen Steuern erst gar nicht gemacht. Sie werden ebenso wie außerordentlicher Aufwand, außerordentlicher Zins- und Beteiligungsertrag nur für das gesamte Ergebnis berücksichtigt. Die dabei vollzogene Behandlung der Zins- und Beteiligungserträge kann als zweckmäßig gelten.

Man ist dabei wohl von folgender Überlegung ausgegangen: Bei der Aufstellung der Einzelerfolgsrechnungen handelt es sich vor allem um die getrennte Darstellung der betriebswesentlichen Aufwendungen und Erträge. Die erfolgsabhängigen Steuern können in dieser Höhe auch vom neutralen Ergebnis beeinflußt werden. Deshalb entspricht ihre Absonderung vom betriebswesentlichen Ergebnis an sich den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen.¹⁹⁸⁾ Die Notwendigkeit zur Verteilung auf die Einzelerfolgsrechnungen verliert damit an Bedeutung.

Aus diesem Grunde ist der Lösung, die in Formblatt 6 der DVO zum EBG vorgeschlagen wird, der Vorzug zu geben. Sie ist einfach, schaltet willkürliche Schätzungen aus und entspricht betriebswirtschaftlichen „Bilanzierungsgrundsätzen“. Beim Formblatt 6 liegt hinsichtlich der Verteilung der gemeinsamen Aufwendungen ein weiterer Vorzug darin, daß die gemeinsam anfallenden Aufwendungen vor der Umlage auszuweisen sind und so eine Vorstellung von ihrer Höhe vermittelt wird.

Letztlich ist aber auch die Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen gem. Formblatt 4 ein hervorragendes Mittel zur Beurteilung der Situation und Entwicklung der Betriebszweige. Sie ist eine Voraussetzung dafür, daß durch eine weitere Gliederung von Aufwand und Ertrag in die Erfolgsstruktur der Einzelbetriebe Licht gebracht wird. Erforderlich ist nur, daß die gemeinsam anfal-

¹⁹⁵⁾ RFH vom 16. 2. 1932 — Az I A 553/31 im RStBl. 1932 S. 305 und vom 23. 2. 1937 — Az I A 62/37 im RStBl. 1937 S. 966

¹⁹⁶⁾ Schönwandt „Die Steuern im Jahresabschluß der Eigenbetriebe“ in ZföW 1940 S. 225

¹⁹⁷⁾ Anlage 8.

¹⁹⁸⁾ „Das Rechnungswesen“ Ausgabe Industrie a. a. O. Erl. zu B 227 und B 291.1

lenden Aufwendungen und Erträge möglichst genau verteilt werden, da sonst die Erstellung der Einzelerfolgsrechnungen, so wichtig sie auch sein mag, ihren Wert verliert.

IV. Die Gliederung des betriebswesentlichen Aufwandes

Als betriebswesentlich werden hier alle die Aufwendungen zusammengefaßt, die nach den Formblättern nicht außergewöhnlichen bzw. außerordentlichen Aufwand darstellen.¹⁹⁹⁾ Darunter fallen also die Aufwandsgruppen I—III des Formblattes 4 der Eig VO 38 und der EigVO NW bzw. I—VIII des Formblattes 4 zum EBG. Im Formblatt 5 zum EBG entsprechen dem die Positionen 1—10.

Die eigenartige Gliederung und Gruppierung des Aufwandes ist das Wesensmerkmal der Erfolgsrechnung gem. Formblatt 4. Auch die Diskussionen über die Neufassung des Formblattes drehen sich vor allem um die Frage, ob die Darstellung der Aufwendungen in der bisherigen Form beibehalten werden soll. Diesem Problem ist daher im Rahmen des gestellten Themas besondere Aufmerksamkeit zu widmen.

Für die Gliederung des Aufwandes innerhalb einer periodischen Rechnung bieten sich drei wesentliche Beziehungspunkte. Es läßt sich unterscheiden zwischen dem

1. artenbezogenen
2. stellenbezogenen
3. trägerbezogenen

Ausweis des Aufwandes.

Die gleichzeitige Anwendung der einzelnen Prinzipien, wenn auch mit graduellen Unterschieden, ist dabei durchaus zu verwirklichen. In welchem Umfang ein solches Vorhaben gelingen kann, ist vor allem abhängig von den Eigentümlichkeiten der Produktionsverhältnisse und von der Ausgestaltung des Rechnungswesens.

1. Die Gliederung des Aufwandes nach Leistungsträgern

Die Beziehung des Aufwandes auf die Leistungsträger ist der beherrschende Gesichtspunkt in der Gliederung der Erfolgsrechnung.

a) Die Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen

Die Aufgabe der Versorgungsbetriebe liegt in der Herstellung und Verteilung jeweils eines Massengutes: Strom, Gas²⁰⁰⁾ oder Wasser.

Die Aufwandsgliederung nach diesen Leistungsträgern wird zunächst erreicht durch die Aufstellung von Einzelerfolgsrechnungen für die Betriebszweige. Dem Charakter der Erfolgsrechnung als Periodenrechnung entsprechend wird der Aufwand hierbei — genau wie der Ertrag — auf die Gesamtheit der in einer Periode erzeugten und bereitgestellten Leistungen, und nicht auf die einzelne Leistungseinheit bezogen.²⁰¹⁾

¹⁹⁹⁾ Wegen der Einschränkungen sei auf S. 48 verwiesen.

²⁰⁰⁾ Eine ursächliche Ermittlung der Kosten bzw. Aufwendungen für die einzelnen Erzeugnisse bei der Kuppelproduktion des Gaswerkes ist nicht möglich. Man kann jedoch eine Mengeneinheit des Hauptproduktes mit den bei dessen Erzeugung angefallenen Mengeneinheiten der Nebenprodukte gedanklich zu einem Produkt „Päckchen“ zusammenfassen. Der Aufwand läßt sich dann auf das Päckchen beziehen. Vgl. von Stackelberg „Grundlagen einer reinen Kostentheorie“ in Zeitschrift für Nationalökonomie, Band III, Wien 1932, S. 571.

²⁰¹⁾ Abgesehen davon, daß hier Aufwendungen und nicht Kosten verrechnet werden, entspricht diese Rechnung der Kostenträgerzeitrechnung als Gegenstück zur Kostenträgereinheitrechnung. Vgl. „Das Rechnungswesen“ Ausgabe Industrie a.a.O. Erl. zu K 141

Durch die Aufstellung von Einzelerfolgsrechnungen wird die Möglichkeit geschaffen, die Aufwendungen für die Produktion und Verteilung jeweils einer Art von Versorgungsgütern auf deren Ertrag zu beziehen.

b) Aussonderung der Aufwendungen und Erträge für Nebengeschäfte
Weiter vorne wurde ausgeführt²⁰²⁾, daß im engen Zusammenhang mit dem Versorgungsbetrieb die Nebengeschäfte stehen. In der ER sind diese „Nebengeschäfte“ mit der Gesamtheit der Aufwendungen und Erträge gesondert nachzuweisen.

Mit den Nebengeschäftsaufwendungen sind die dazugehörenden Gemeinkostenzuschläge zu verrechnen. Der „Nebengeschäftsertrag“ umfaßt allein den auf dem Markt erzielten Gegenwert für die Leistungen der Nebengeschäfte. Somit läßt sich der Erfolg aus den Nebengeschäften für jedes Werk unmittelbar durch Gegenüberstellung der entsprechenden Aufwands- und Ertragspositionen ermitteln.

Entscheidend ist, daß damit diese Beträge vom Aufwand und Ertrag, soweit er aus der Erfüllung der eigentlichen Versorgungsaufgabe resultiert, getrennt werden. Der Aufwand jeder Einzelerfolgsrechnung bezieht sich nach Aussonderung der Nebengeschäfte auf lediglich eine Leistungsart bzw. deren Ertrag.

Unter diesem Gesichtspunkt ist auch die gesonderte Darstellung des Grundstücksertrages und des dazugehörigen Aufwandes zu sehen.²⁰³⁾ Allerdings wird ein Teil des Grundstücksaufwandes, wie Abschreibungen und Steuern, nicht hier, sondern bei den Aufwandsarten ausgewiesen. Das ist bei der Betrachtung von Grundstücksaufwand und -ertrag zu beachten.

Eine noch aufschlußreichere Gliederung der Aufwendungen nach einheitlichen Leistungsgruppen, bzw. deren Erträge, ergibt sich aus der Erfolgsübersicht gem. Formblatt 6 zum EBG.

Die Spalten der Erfolgsübersicht sehen eine Trennung der einzelnen Versorgungszweige (Hauptbetriebe), der Hilfs-, der Neben- und sonstiger Betriebe vor.

Darin wird der Aufwand auf die verschiedenen Haupt- und Nebenbetriebe verteilt. Aus der Differenz zwischen der Summe der Aufwendungen (Zeile 12) und dem Ertrag (Zeile 13) ergibt sich das Betriebsergebnis, das sich unmittelbar aus Zeile 14, für jeden Haupt- und Nebenbetrieb getrennt, entnehmen läßt.

Der wesentliche Vorzug dieser Gliederung besteht darin, daß das Ergebnis für jeden Betriebszweig ohne Umgruppierung unmittelbar sichtbar und mit den anderen vergleichbar ist.

Die Spalten für Neben- und Hilfsbetriebe lassen sich nach Bedarf erweitern. Diese Möglichkeit ist dann vorteilhaft, wenn mehrere Nebenbetriebe vorhanden sind. Die Gliederung der Aufwendungen nach Arten innerhalb der Nebenbetriebe kann bei größerem Umfang ebenfalls die Klarheit erhöhen. Zusammenfassend läßt sich sagen, daß die Gliederung des betriebswesentlichen Aufwandes nach Erzeugnisgruppen durch die Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen und die gesonderte Abrechnung der Nebengeschäftsergebnisse gut gelungen ist. Dabei ist der Lösung, die die Erfolgsübersicht nach Formblatt 6 EBG vorsieht, vor den anderen der Vorzug zu geben, da sie Ausführlichkeit mit Klarheit und Übersichtlichkeit am besten vereint.

²⁰²⁾ s. S. 27.

²⁰³⁾ vgl. dazu S. 47.

2. Die Gliederung des Aufwandes nach Stellen und Arten

Für die Darstellung des Aufwandes innerhalb der Einzel- wie der Gesamterfolgsrechnung bieten sich nach der Trägerrechnung zwei Möglichkeiten an: die Gliederung des Aufwandes nach Arten oder nach Stellen.²⁶⁴⁾

Die Gliederung der Aufwendungen im Formblatt 4 ist eine Kombination beider Möglichkeiten.

a) Die ausweispflichtigen Positionen

a 1) Die Stellen

In der Aufwandseite der ER sind folgende Stellen bzw. Zusammenfassungen von Stellen gesondert auszuweisen.

1. Erzeugung, Gewinnung und Bezug;
2. Speicherung, Umspannung, Umformung (im EW)²⁶⁵⁾ bzw. Speicherung, Verdichtung, Druckregelung (im GW)²⁶⁵⁾ bzw. Pump-, Speicherungs- und Regleranlagen im Netz (im WW)²⁶⁵⁾;
3. Verteilung;
4. Sonstiger und gemeinsamer Betriebsaufwand;
5. Verwaltung;
6. Werbung;
7. Nebengeschäfte;
8. Aufwand zum Grundstücksertrag.

Über die Nebengeschäfte und den Aufwand zum Grundstücksertrag wurde schon gesprochen.²⁶⁶⁾ Sie dienen nicht unmittelbar der Erstellung von Versorgungsleistungen und bleiben hier außer Betracht.²⁶⁷⁾

a 2) Die Arten

Neben den Stellen schreibt das Formblatt den Ausweis folgender Aufwandsarten vor:

1. Gesetzliche Berufsbeiträge
2. Gesamter Versorgungsaufwand
3. Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagesachvermögen
4. Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagefinanzvermögen
5. Zuführung zur Rückstellung für Zahlungsausfälle
6. Nach dem Aktiengesetz ausweispflichtige Steuern
7. Sonstige Steuern und öffentliche Abgaben
8. Zinsaufwand
9. Abgaben an die Gemeinde

Hinzu kommen die Positionen des bereits behandelten außergewöhnlichen Aufwandes und der sog. „Gemeinsame Restaufwand“ Pos. II, 7. In diesem Posten sind die nicht anderweitig unterzubringenden arten- und stellenmäßig gegliederten Aufwendungen zusammengefaßt.

b) Die Gliederungsprinzipien

Zur genauen Erfassung der Aufwendungen ist eine weitgehende Gliederung der Arten und insbesondere der Stellen in der Buchhaltung vorzunehmen.

²⁶⁴⁾ Die aus der Kostenrechnung kommenden gebräuchlicheren Bezeichnungen Kostenarten bzw. Kostenstellen werden hier vermieden, da es sich bei der ER um eine Verrechnung von Aufwendungen handelt.

²⁶⁵⁾ vgl. Fußnote 2 zur Aufwandseite im Formblatt 4 (Anlage 4)

²⁶⁶⁾ s. S. 54.

²⁶⁷⁾ Da den Nebengeschäftsaufwendungen marktreife Leistungen gegenüberstehen, wurden sie oben auch als leistungsträgerbezogen angesehen.

Die übersichtliche Darstellung des Aufwandes in der ER erfordert dann ihrerseits wieder eine Zusammenfassung der Stellen nach einheitlichen Gesichtspunkten.

Der Ausweis der Aufwendungen im Formblatt 4 trägt sowohl kalkulatorischen als auch funktionalen Gesichtspunkten, wenn auch in verschiedenem Umfang, Rechnung.

b 1) Das kalkulatorische Prinzip

Die stellenmäßig gegliederten Aufwendungen sind im Formblatt 4 grundsätzlich nach funktionalen Gesichtspunkten zusammengefaßt. Ungeachtet dessen trägt der Ausweis auch kalkulatorische Züge. Kalkulatorische Gesichtspunkte lassen sich dort am ehesten verwirklichen, wo sie den primär funktionalen Aufbau der Rechnung nicht stören oder parallel dazu verlaufen. Eine Zusammenfassung nach vorwiegend kalkulatorischen Gesichtspunkten hätte sich an das bei den Versorgungsbetrieben gültige Schema der Stufen-divisionskalkulation anzulehnen. Danach werden die Aufwendungen, bzw. die Kosten, dem Ablauf der Erzeugung, Fortleitung und Verteilung entsprechend nach Stufen aneinandergereiht.²⁰⁹⁾ Es wird die Gesamtheit der Kosten in den verschiedenen Stadien der Absatzfähigkeit des Versorgungsgutes ermittelt. Die rein kalkulatorische Darstellung würde die Aufwendungen dem Wertfluß entsprechend gliedern in die Bereiche:

1. Bezug
2. Erzeugung
3. Fortleitung und Verteilung, mit Höchstspannung bzw. Hochdruck
4. Fortleitung und Verteilung, mit Hochspannung bzw. Mitteldruck
5. Fortleitung und Verteilung, mit Niederspannung bzw. Niederdruck
6. Abnehmeranschlüsse und Meßeinrichtungen (Vertrieb)

Bei einer konsequent durchgeführten kalkulatorischen Gliederung sind die Verwaltungskosten der Verursachung entsprechend auf die einzelnen Stufen zu verteilen. Die Kosten der Umspannung, Umformung, bzw. Druckregelung usw. sind zusammen mit den Kosten des Fortleitungs- und Verteilungsnetzes den verschiedenen Spannungs- und Druckstufen zuzurechnen.²⁰⁹⁾

In einer kalkulatorisch aufgemachten Erfolgsrechnung treten an die Stelle der Aufwendungen Kosten; d. h. der Zweckaufwand ist um die Zusatzkosten zu ergänzen. Die neutralen Aufwendungen werden über den neutralen Teil der Rechnung abgerechnet. Die Zusatzkosten sind bei der Berechnung des Gesamterfolges ebenfalls wieder zu eliminieren.²¹⁰⁾ Kosten würden als Arten außerhalb der Stellen, wie es im Formblatt z. B. mit Abschreibungen geschieht, nicht auszuweisen sein.

Anhand dieses Beispiels einer kalkulatorisch orientierten ER für Versorgungsbetriebe läßt sich die ER gem. Formblatt 4 auf ihre kalkulatorischen Elemente hin untersuchen.

Man darf zunächst festhalten, daß die Aneinanderreihung der Bereiche nach Erzeugung, Speicherung usw., Verteilung, Verwaltung und Werbung, wenn auch nur in großen Zügen und unter Außerachtlassung der Differenzierungen, dem Wertefluß im Betrieb entspricht.

²⁰⁹⁾ vgl. Siegel-Nissel a.a.O. Abb. 9 S. 46

²⁰⁹⁾ vgl. dazu „Kontenrahmen für Versorgungsunternehmen und mit ihnen verbundene Verkehrsbetriebe“ a.a.O. Erl. zu den Kontengruppen 44/46 bzw. 54/56 bzw 64/66.

²¹⁰⁾ Eichelberger „Kontenrahmen u. Gliederungsschema für Versorgungsunternehmen“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ 1950 S. 204

Weiterhin werden Aufwendungen, die ihrem Charakter nicht aber der Höhe ihres zufälligen jährlichen Anfalls nach Zweckaufwand, also Kosten sind, als Arten ausgewiesen. Es gehören dazu die bilanziellen Abschreibungen, der Zinsaufwand, evtl. die Konzessions- und Wegeentgelte und der Versorgungsaufwand. Es handelt sich hierbei um Posten, die zwar als Kosten verrechnet werden, aber häufig nicht in der im Jahresabschluß ausgewiesenen Höhe. Durch die Absonderung dieser Aufwendungen von den stellenmäßig gegliederten werden die Stellen von jeglichem Werteverzehr, soweit er keine Kostennatur hat, freigehalten. Für kalkulatorische Zwecke lassen sich dann die auf den Stellen gesammelten Zweckaufwendungen um die Zusatzkosten ergänzen.

b 2) Das funktionale Prinzip

b 20) Merkmale der funktionalen Gliederung

In der Gliederung des Formblattes treten die kalkulatorischen Gesichtspunkte hinter die funktionalen zurück. Offenbar wird der Vorrang der Einteilung des Aufwandes nach Funktionen dort, wo Differenzierungen gegenüber dem kalkulatorischen Ausweis erforderlich sind. Diese Differenzierungen sind vor allem beim Aufwand für Fortleitung, Verteilung und Verwaltung gegeben.²¹¹⁾ In diesen Bereichen werden die Stellen gleicher Aufgaben zusammengefaßt, selbst wenn sie zu verschiedenen Stufen des betrieblichen Werteflusses gehören. Beispielsweise wird der gesamte Aufwand für die Umspannung in einem Bereich zusammengefaßt ausgewiesen, gleichgültig, ob er nach der kalkulatorischen Gliederung zum Bezug, zur Erzeugung oder einer der Spannungsstufen gehörte. Um den Anfall der Aufwendungen in den einzelnen Aufgabenbereichen in seiner ganzen ursprünglichen Höhe erkennbar zu machen, unterbleiben schlüsselmäßige Verteilungen gemeinsamer Aufwendungen.²¹²⁾ Die Aufwendungen sollen unabhängig von der kostenrechnerischen Zugehörigkeit dort ausgewiesen werden, wo sie entstanden sind. Es erfolgt also beispielsweise keine Umlage des gemeinsamen Betriebsaufwandes (I,4) oder des Verwaltungsaufwandes (II,2) auf die verschiedenen Betriebsstufen entsprechend dem Wertefluß.

Die Gliederung gibt keine Auskunft auf die Frage, was das Versorgungsgut kostet, nach dem es bestimmte Stufen der Erzeugung, bzw. Verteilung durchlaufen hat. Sie sagt nur, was in einem bestimmten Funktionsbereich zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe unmittelbar verbraucht wurde.

Allerdings wird nicht der gesamte Anfall an Aufwendungen bei den Funktionsbereichen ausgewiesen. Aus der Vorschrift, eine Reihe von Aufwendungen als Arten auszuweisen, ergibt sich, daß die Stellen die Aufwendungen nur insoweit enthalten, als diese nicht gesondert darzustellen sind. Damit ist auch die Gliederung nach dem Funktionalprinzip nur unvollständig verwirklicht. Daran ändert auch die Möglichkeit, einen Teil der Aufwandsarten, nämlich die Anlageabschreibungen über den Anlagenachweis auf die funktionalen Ansätze zu verteilen, grundsätzlich nichts.

Neben einigen Aufwendungen, die sich nicht auf Stellen verteilen lassen, enthalten die ausweispflichtigen Arten auch solche, die starken periodischen Schwankungen unterworfen sind.²¹³⁾ Bei einer Verteilung auf die funktionalen

²¹¹⁾ s. Fußnote 209.

²¹²⁾ „Buchhaltungsrichtlinien zum Kontenplan für Versorgungsbetriebe“ (nicht veröffentlicht) S. 28

²¹³⁾ s. S. 72.

Ansätze würden sie deren Vergleichbarkeit, die das erklärte Ziel des Funktionalprinzips ist, erheblich erschweren. Der getrennte Ausweis dieser Aufwendungen, so lange sie Schwankungen unterliegen, ist also teilweise auch im Interesse der funktionalen Gliederung.

b 21) Zweck der funktionalen Gliederung

Die Aufgabe dieser Gliederung liegt in der Wirtschaftlichkeitsüberwachung durch eine zweckmäßige Kontrolle der Aufwandgebarung. Sie ist ganz auf die Erkenntnis der innerbetrieblichen Verhältnisse abgestellt. Zu diesem Zweck wird der Betrieb in Verantwortungsbereiche zerlegt. Der Aufwand gleichartiger Verantwortungsbereiche wird zusammengefaßt ausgewiesen. Auf diese Weise soll eine wirksame Kontrolle nach Verantwortungsbereichen ermöglicht werden.²¹⁴⁾ Die Überwachung der Aufwandgebarung in den einzelnen Bereichen soll vor allem durch den Vergleich der Ansätze sichergestellt werden. In der Vergleichbarkeit der Aufwandansätze zur Erkennung und Beseitigung unwirtschaftlicher Zustände besteht, wie aus der Begründung zu § 23 Abs. 2 EigVO 38 und aus den Buchhaltungsrichtlinien ²¹⁵⁾ hervorgeht, das wesentliche Ziel der funktionalen Gliederung.

Um einen wirkungsvollen Vergleich der Aufwendungen zu gewährleisten, muß eine Reihe von Voraussetzungen gegeben sein.

So besteht eine grundlegende Voraussetzung für den Vergleich in seiner Beschränkung auf gleichartige Betriebszweige. Sie ist gegeben mit der Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen. Damit bleiben Störungen, die sich aus der Erzeugung und Verteilung verschiedener Versorgungsleistungen ergeben, ausgeschaltet.

Um über die ER zu einer Kontrolle der Betriebsgebarung im Wege des Vergleichs zu gelangen, sind einige weitere Voraussetzungen notwendig.²¹⁶⁾ Mit Blickrichtung auf die besonderen Verhältnisse der Versorgungsbetriebe ergeben sich dabei vor allem folgende Forderungen:

1. Um die innerbetriebliche Vergleichbarkeit zu gewährleisten, müssen die einzelnen Stellen bestimmten Ansätzen bzw. Aufwandbereichen fest zugeteilt bleiben. Für die zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit ist darüber hinaus zu beachten, daß:
2. Der Aufwand in zu vergleichenden Betrieben nach gleichen Grundsätzen kontiert wird, d. h., der Aufwand entsprechender Stellen entsprechenden Ansätzen belastet wird;
3. Dem Vergleich Betriebe mit ähnlichen natürlichen und geographischen Arbeitsbedingungen, insbesondere gleichartigen Erzeugungs- bzw. Gewinnungsverfahren zugrunde liegen.

Am einfachsten und zuverlässigsten ist noch der innerbetriebliche Zeitvergleich durchzuführen. Es geht dabei vor allem darum, eine einmal getroffene Zuordnung der Stellen zu den Ansätzen beizubehalten.

Die einheitliche Kontierung zur Förderung des zwischenbetrieblichen Vergleichs wird wesentlich erleichtert durch die Einführung eines Kontenrahmens für den Wirtschaftszweig. Es handelt sich dabei vorwiegend um eine Organisationsfrage. Trotzdem wird die Vergleichbarkeit erschwert bei verschiedenen Betriebsgrößen durch eine unterschiedliche Tiefengliederung des Kontenplans.

²¹⁴⁾ „Buchhaltungsrichtlinien zum Kontenplan für Versorgungsbetriebe“ S. 28 a. a. O. S. 35

²¹⁶⁾ vgl. dazu: Schnettler „Der Betriebsvergleich“ Stuttgart 1951, S. 31 ff.

Der Vergleich von Versorgungsbetrieben wird sehr erschwert durch die verschiedenartigen natürlichen Bedingungen, die oft die Anwendung bestimmter Erzeugungsverfahren erzwingen. Beim Vergleich verschiedener Verfahren hinsichtlich ihrer Aufwendungen bleibt zu beachten, daß diese nicht nur nach der Höhe, sondern auch nach ihrer Zusammensetzung mitunter stark variieren. Der Zweck der funktionalen Gliederung liegt, wie gezeigt wurde, vornehmlich in der Überwachung der Betriebsgebarung. Er soll erfüllt werden durch den Vergleich der Ansätze. Bei der Untersuchung der einzelnen Ansätze auf ihren Aussagewert ist also vor allem darauf zu achten, inwieweit deren inner- und zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit gegeben ist.

c) Die Aussagefähigkeit der einzelnen Positionen unter besonderer Berücksichtigung ihrer Vergleichbarkeit

c 1) Die funktional gegliederten Positionen

Bei den funktional gegliederten Aufwendungen handelt es sich — nach der Terminologie des Formblattes — um den gesamten Betriebsaufwand und um einen Teil des Geschäftsaufwandes.²¹⁷⁾

c 10) Erzeugung, Gewinnung und Bezug

Die Beschaffung im Versorgungsbetrieb wird abgewickelt auf dem Weg der Eigenerzeugung oder des Fremdbezuges oder es werden beide Möglichkeiten kombiniert.²¹⁸⁾ Im Formblatt sind die dafür gemachten Aufwendungen zu unterteilen in:

- a) laufenden Aufwand (Betriebskosten)
- b) Unterhaltungsaufwand
- c) allgemeinen Aufwand.

Diese Unterteilung ist nicht eindeutig²¹⁹⁾, nachdem der Gesetzgeber es sich geschenkt hat, den Inhalt der einzelnen Posten näher zu umreißen. Hinweise geben die Buchhaltungsrichtlinien. Es wird dort²²⁰⁾ ausgeführt, daß der „Laufende Aufwand“ unmittelbar auf das Erzeugnis, der Unterhaltungsaufwand dagegen auf die Erzeugungsmittel gerichtet ist.

Durch diese Einteilung wird demnach keine klare Trennung der festen und veränderlichen Aufwendungen herbeigeführt. Der Ansicht von Nordsieck²²¹⁾, daß der Laufende Aufwand proportional zur Betriebsleistung verläuft, kann nicht vorbehaltlos zugestimmt werden. Der Laufende Aufwand enthält Beträge, die sich mit dem Umfang der Erzeugung bzw. Gewinnung nicht ändern. Dazu gehören z. B. die Gehälter von Werkmeistern und technischen Angestellten, die nur für die Erzeugung tätig sind. Andererseits ist auch der Unterhaltungsaufwand nicht völlig unabhängig von der Höhe der Leistungen. So ist z. B. die Pflege (der Unterhalt) der Anlagen zur Gewährleistung der laufenden Betriebsbereitschaft von Dauer und Intensität des Einsatzes dieser Anlagen abhängig. Die Schwierigkeiten, die sich bei jedem Versuch einer reinlichen Scheidung von Kosten- bzw. Aufwandsarten nach ihrem Verhalten bei schwankendem Beschäftigungsgrad ergeben, tauchen auch hier auf. Eine saubere Trennung der Aufwendungen nach fixen und variablen Größen durch

²¹⁷⁾ s. Aufzählung auf Seite 55
vgl. auch Anlagen 4 u. 5

²¹⁸⁾ s. S. 22

²¹⁹⁾ so auch Schmaltz-Sandig-Forster
„Formblätter für den Jahresabschluß“ Stuttgart 1955 S. 31

²²⁰⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 32

²²¹⁾ Nordsieck a.a.O. § 23 Erl. zu Abs. 1, 2, I

die Unterscheidung des Laufenden vom Unterhaltungsaufwand ist nicht erreichbar.²²²⁾

Der Allgemeine Aufwand der Position 1c enthält die Aufwendungen, die im Erzeugungsbereich anfallen und sich nicht einwandfrei einer der beiden vorhergehenden Positionen zuordnen lassen. Es sind Aufwendungen, die direkt weder auf den Erzeugungsvorgang noch auf die Unterhaltung der Anlagen gerichtet sind. Da die schlüsselmäßige Umlage von Aufwendungen nicht vorgesehen ist, wird die Einstellung dieses Postens erforderlich, wenn nicht der für den Erzeugungsbereich anfallende Allgemeine Aufwand mit dem Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwand unter I,4 ausgewiesen werden soll. In der Position I, 1c sind also die Aufwendungen für technische Büros, für sanitäre und soziale Einrichtungen, für Werkstätten und Fahrzeuge, soweit sie dem Erzeugungsbereich dienen, ausgewiesen.

Der Laufende Aufwand umfaßt beim Fremdbezug den Preis für die Lieferung von Strom, Gas oder Wasser und den unmittelbar bei der Übernahme anfallenden Personalaufwand. Zum Laufenden Aufwand der Erzeugung bzw. Gewinnung gehören Löhne und Gehälter des beim Erzeugungsprozeß beschäftigten Personals, der Verbrauch an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen einschließlich der Lieferungen der Betriebszweige untereinander.²²³⁾ Wird der bei der Stromerzeugung anfallende Dampf in andere Bereiche des Unternehmens und nicht nach außen abgegeben, so ist dem Laufenden Aufwand der entsprechende Gegenwert gutzuschreiben.²²⁴⁾ Genauso ist bei der Abgabe von Strom oder Dampf aus dem Erzeugungsbereich des Gaswerkes zu verfahren. Es findet also eine Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen auch innerhalb verschiedener Stellen eines Werkes statt. Findet dagegen ein Verkauf dieser Erzeugnisse an Dritte statt, so sind die Erlöse unter den Erträgen aus Sonstigen Erzeugnissen, Ertragseite I,3, auszuweisen. Dieses Verfahren würde dem in der ER konsequent verwirklichten Bruttoprinzip entsprechen. Bei den Rohstoffen handelt es sich z.B. um Kohlen für die Gaserzeugung, bei den Betriebsstoffen um Kohlen für die Stromerzeugung in Wärmekraftwerken, um Elektrizität für die Wasserförderung usw.

Der Unterhaltungsaufwand setzt sich zusammen aus den angefallenen Instandhaltungslöhnen, dem Materialverbrauch sowie dem Anfall an Maschinenstunden, an Fremdleistungen usw. Bedeutsam ist die Abgrenzung zwischen Unterhaltungs- und Herstellungsaufwand für die Gewinnermittlung. Unser Thema wird von dieser Frage nur am Rande berührt. Es sei deshalb auf andere Ausführungen dazu verwiesen.²²⁵⁾

Bemerkenswert ist, daß die Aufbereitung von Kuppelprodukten im Gaswerk im allgemeinen Aufwand zu verrechnen ist.²²⁶⁾ Dadurch soll die Vergleichbarkeit des Laufenden Aufwandes mit dem solcher Betriebe, die eine Aufbereitung nicht durchführen, gewahrt bleiben. Es handelt sich hier jedoch nur um den Aufwand für die Aufbereitung von Koks, Benzol, Ammoniak und Teer etc. Der anteilige Kohleverbrauch läßt sich bei der Kuppelproduktion nicht ursächlich auf die einzelnen Erzeugnisse verteilen. Durch den Ausweis des gesamten Kohleverbrauchs beim Laufenden Aufwand wird, da er einheitlich vorgenommen wird, dessen Vergleichbarkeit auch nicht beeinträchtigt.

²²²⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 32

²²³⁾ vgl. § 24 Abs. 2 EigVO 38 und Erörterung S. 38

²²⁴⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 161

²²⁵⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 33 f.

²²⁶⁾ Zeiß a.a.O. § 9 Erl. — 4b BFH-Urteil v. 9. Juli 1953 IV 8/53 im BStBl. III 1953 S. 245

²²⁷⁾ Buchhaltungsrichtlinien S. 107 f.

Mit der Aufteilung des Beschaffungsaufwandes werden verschiedene Zwecke verfolgt. Zeiß²²⁷⁾ erklärt, daß wegen der Bedeutung des Anlagevermögens der Versorgungsbetriebe alle „Kosten“ für die Unterhaltung der Anlagen im Unterhaltungsaufwand herauszustellen seien. Weitere Hinweise geben die Buchführungsrichtlinien. Es wird dort²²⁸⁾ betont, daß der Unterhaltungsaufwand eine wichtige Ergänzung des Abschreibungsaufwandes zur Beurteilung der Anlageunterhaltung darstellt. Da die Aufwendungen für den Unterhalt häufig stoßweise in den einzelnen Jahren anfallen, ist jedoch nur eine Beobachtung über längere Zeiträume aufschlußreich. Indes ist bei der Unterteilung mehr die Isolierung des Laufenden als des Unterhaltungsaufwandes das Anliegen des Gesetzgebers.“²²⁹⁾ Zunächst geht es um die Ermittlung des unmittelbar durch die Erzeugung anfallenden Aufwandes. Da die Höhe des Unterhaltungsaufwandes stark zufälligen Schwankungen und Ausschlägen unterworfen ist, wird eine Trennung beider herbeigeführt. Dadurch soll eine bessere Beurteilung der Höhe und Entwicklung des Laufenden Aufwandes ermöglicht werden. Vor allem die Gegenüberstellung mit der Erzeugungsleistung kann Aufschlüsse über die Wirtschaftlichkeit der Betriebsgebarung geben. In den Buchhaltungsrichtlinien wird dazu ausgeführt: „Die Höhe des Laufenden Aufwandes im Verhältnis zur Einheit des Erzeugnisses ist eine wichtige Kontroll- und Beziehungszahl im Zeit- und Betriebsvergleich.“²³⁰⁾

Es geht also um ein Urteil über Betriebsgebarung und Wirtschaftlichkeit bei der Erstellung der Leistung im Wege des Betriebs- und Zeitvergleichs.

In welchem Umfang sich dieser Vergleich auf der Basis der ER durchführen läßt, wird zu untersuchen sein. Das heißt, die Vergleichbarkeit hängt davon ab, inwieweit die für ihre wirksame Durchführung aufgestellten Forderungen (s. S. 58) erfüllt sind. Störend auf die unmittelbare Vergleichbarkeit wirken die Faktoren, die eine Verschiebung der Aufwandbelastung der einzelnen Posten zur Folge haben. Der ursächlich für die Beschaffung anfallende Aufwand wird nur teilweise als solcher ausgewiesen, teilweise bei anderen funktionalen Ansätzen (z. B. als gemeinsamer Betriebsaufwand) und teilweise in Form von Aufwandsarten (z. B. Abschreibungen). Die verschiedenen Methoden der Beschaffung haben zur Folge, daß der Anteil der verschiedenen Ansätze am gesamten Beschaffungsaufwand schwankt. Auch der für die Erzeugung bzw. für den Bezug ausgewiesene Aufwand umfaßt bei verschiedenen Beschaffungsmethoden einen unterschiedlichen Anteil am gesamten Beschaffungsaufwand.

Unterschiede in der Aufwandstruktur können sich zunächst aus der Art der Beschaffung ergeben. Es wurde schon ausgeführt, daß die Versorgungsgüter entweder von außen bezogen, selbst erzeugt bzw. gewonnen werden oder beide Methoden kombiniert zur Anwendung kommen.

Vorbehalte müssen vor allem gegen die Zusammenfassung des Aufwandes für Erzeugung und Bezug gemacht werden. In seinem Inhalt geht der Begriff des Aufwandes für den Bezug über den im Formblatt gebrauchten Begriff für den Erzeugungsaufwand hinaus.

²²⁷⁾ a.a.O. § 19 Erl. 7b, I, 1b

²²⁸⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 37
ebenso: Golf a.a.O. S. 78

²²⁹⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 37

²³⁰⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 37

Beim Bezug entstehen im Beschaffungsbereich die unmittelbaren Kosten für den Kauf von Versorgungsgütern, daneben die relativ geringen Aufwendungen für die Übernahmeanlagen. Sie werden fast restlos als Beschaffungsaufwand ausgewiesen. Demgegenüber gehören zu den Aufwendungen für Erzeugung bzw. Gewinnung auch bedeutende Summen, die nicht beim Beschaffungsaufwand ausgewiesen werden. Es sind vor allem die auf den Erzeugungsbereich entfallenden Anteile am Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwand (I,4), am Verwaltungs- (II,1) und Versorgungsaufwand (II,6) an den Anlageabschreibungen und an bestimmten Steuern.

Eine Übereinstimmung im Inhalt der Bezugs- und Erzeugungskosten wäre dann gegeben, wenn der oben ²²¹⁾ angedeutete kalkulatorische Aufbau der ER verwirklicht wäre.

Wird z. B. der Aufwand im Beschaffungsbereich zweier Betriebe am Ertrag gemessen, so kann sich leicht ein schiefes Bild nur auf Grund des Umstandes ergeben, daß in einem Fall ausschließlich oder zum größten Teil von außen bezogen, im anderen Fall aber Eigenerzeugung betrieben wird.

Wegen des verschiedenen Umfangs im Inhalt sollte deshalb wenn beide Beschaffungsarten gegeben sind, eine Trennung in der ER herbeigeführt werden. ²²²⁾

Diese Trennung ließe sich ohne viel Umstände durchführen und wäre geeignet, die Klarheit der Rechnung zu fördern.

Eine weitere Beeinflussung der Aufwandstruktur ergibt sich aus der Anwendung verschiedener Erzeugungsmethoden. Unterschiedliche Methoden gelangen vor allem bei der Stromerzeugung, zum Teil bei der Wassergewinnung, weniger bei der Gaserzeugung zur Anwendung.

In der Elektrizitätserzeugung wird vorwiegend ²²³⁾ entweder mit Wärme- oder mit Wasserkraftwerken gearbeitet. Bei den Wärmekraftwerken beanspruchen zusammen mit den Abschreibungen der Einsatz an Betriebsstoffen und der Personalaufwand den größten Teil des Aufwandes. Demgegenüber treten bei den Wasserkraftwerken die Anlagen-Abschreibungen und evtl. die Fremdkapitalzinsen stark in den Vordergrund. Der Laufende Aufwand, die Personalausgaben und der Einsatz an Stoffen ist außerordentlich gering. Es ergibt sich daraus, daß ein größerer, wenn nicht der größte Teil des Erzeugungsaufwandes bei Wasserkraftwerken nicht als Erzeugungsaufwand, sondern unter dem Finanzaufwand auszuweisen ist. Gerade aus diesem Beispiel läßt sich ersehen, wie eng die Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Aufwandpositionen sind. Es zeigt klar, wie wenig der Vergleich allein der funktionalen Ansätze über den tatsächlichen Anfall an Aufwand und damit über den Grad der Wirtschaftlichkeit in den Bereichen der einzelnen Unternehmen sagt.

Vergleichen lassen sich die Aufwendungen für die Erzeugung mit Hilfe der ER nur dann, wenn in den einzelnen Werken nach gleichen Methoden verfahren wird. Wird in mehreren Betrieben eines Betriebszweiges nach unterschiedlichen Methoden gearbeitet, z. B. wenn in einem EW ein Dampfkraftwerk neben einem Wasserkraftwerk in Betrieb ist, so sind auch für den innerbetrieblichen Zeitvergleich die Aufwendungen für jeden der Betriebe geson-

²²¹⁾ s. S. 56

²²²⁾ Diesen Vorschlag macht auch Eichelberger a.a.O. S. 204

²²³⁾ Andere Methoden können übergangen werden, da sie ohne Einfluß auf die Problemstellung sind.

dert darzustellen. Der Vergleich ist daher zweckmäßig außerhalb der ER durchzuführen.

Beim Vergleich zwischen verschiedenen Erzeugungsverfahren ist richtiger nicht mit Aufwendungen, sondern mit Kosten zu rechnen, damit auch die Zusatzkosten für die Beurteilung mit herangezogen werden. Beim Vergleich mit dem Ertrag ist ferner zu beachten, ob ein Kraftwerk zur Deckung der Grundlast, also laufend oder nur des Spitzenbedarfs, d. h. vorübergehend arbeitet. All diese unterschiedlichen Voraussetzungen verlangen Berücksichtigung und machen Sonderrechnungen erforderlich, wenn die Vergleiche zu einer brauchbaren Aussage führen sollen.

Bei der Wassergewinnung werden Höhe und Struktur des Aufwandes besonders stark von den naturgegebenen Voraussetzungen beeinflusst.

Im günstigsten Falle wird das von der Natur dargebotene Wasser nur gefaßt und über ein natürliches Gefälle dem Abnehmer zugeführt. Der anfallende Aufwand bezieht sich fast ausschließlich auf Überwachung und Unterhalt der Anlagen. Der Aufwand für die Gewinnung ist sehr gering. Bei der Wasserrförderung durch Pumpen fallen dagegen wesentliche Aufwendungen für deren Betrieb an.

Sehr häufig dienen die Förderanlagen auch gleichzeitig der Druckerzeugung im Netz. In diesen Fällen ist die Aufwandabgrenzung zwischen den Ansätzen für Gewinnung und Druckregelung schwierig. Wenn Förder- und Speichereinrichtungen räumlich getrennt sind, ist festzulegen, zu welchem Bereich die sie verbindenden Rohrleitungen gehören. Für den innerbetrieblichen Zeitvergleich genügt dabei, wenn die einmal getroffene Zuordnung beibehalten wird.

Höhere Aufwendungen entstehen bei der Gewinnung von trinkbarem Wasser aus Oberflächenwasser. Im Vergleich zu den anderen Verfahren beansprucht hierbei die Reinigung und Aufbereitung des Trinkwassers erhebliche Aufwendungen.

Was hinsichtlich der Vergleichbarkeit des Erzeugungsaufwandes in Elektrizitätswerken bei Anwendung verschiedener Erzeugungsverfahren gesagt wurde, gilt auch für die Wassergewinnung in vollem Umfang.

Die Untersuchungen haben bis jetzt gezeigt, daß im Erzeugungsbereich dem zwischenbetrieblichen Vergleich der Aufwendungen Schwierigkeiten entgegenstehen. Sie ergeben sich aus der Anwendung verschiedener Erzeugungsverfahren, aus unterschiedlichen, naturgegebenen Voraussetzungen, insbesondere aber auch aus der Vermengung des Aufwandes für Erzeugung und Bezug.

Problematisch bei der Beurteilung und beim Vergleich der Ansätze für den Erzeugungsaufwand wirkt sich auch die unterschiedliche organisatorische Einordnung der Hilfsbetriebe und Hilfskostenstellen aus. Sie ist häufig von der Größe der Unternehmen und Betriebszweige abhängig. Darüber wird Näheres weiter unten zu sagen sein.²³⁴⁾

c 11) Speicherung usw. und Verteilung

Der Inhalt der Positionen „I, 2 Speicherung usw.“ und „I, 3 Verteilung“ der Aufwandseite werden hier zusammengefaßt behandelt.

Die Position I, 2 enthält im einzelnen den Aufwand:

beim EW: für Speicherung, Umspannung und Umformung,

beim GW: für Speicherung, Verdichtung und Druckregelung,

beim WW: für Pump-, Speicherungs- und Regleranlagen im Netz.

²³⁴⁾ s. S. 65

Dem steht gegenüber der in der Position „I, 3 Verteilung“ zusammengefaßte Aufwand für die Leitungs- bzw. Rohrnetze, die Abnehmeranschlüsse sowie Zähler und Meßgeräte.

Aus dieser Gliederung des Aufwandes für die Fortleitung und Verteilung geht hervor, wie sehr das Prinzip der Einteilung nach Verantwortungsbereichen bei der Ausarbeitung der Vorschriften im Vordergrund gestanden hat. Da die Herstellung der Spannungen und Drücke im Netz der Fortleitung dient, würde eine Zusammenfassung all dieser Aufwendungen und die Einteilung nach Stufen, ähnlich der kalkulatorischen Gliederung²³⁵⁾, den Tatsachen besser entsprechen.

Der Aufwand für die Speicherung von Gas gehört dagegen nicht in den Verteilungsbereich. Die Gasspeicherung dient dazu, Schwankungen in der Abnahme vom Erzeugungsbereich fernzuhalten. Der entsprechende Aufwand wäre also sinngemäß dem Erzeugungsbereich zuzurechnen.²³⁶⁾

Für die innerbetriebliche Vergleichbarkeit genügt jedoch, die einmal getroffene Einteilung beizubehalten. Der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit des Verteilungsaufwandes stehen nicht derartig große, aus der Verfahrenstechnik kommende Hindernisse entgegen, wie beim Beschaffungsaufwand. Sie bestehen zunächst darin, daß in den einzelnen Verteilungsnetzen Unterschiede in der Zahl der Spannungs- oder Druckstufen bestehen. Diese Unterschiede ergeben sich aus der Größe des Versorgungsgebietes und evtl. aus dem Vorhandensein von Großabnehmeranschlüssen.

Unterschiede des Verhältnisses Verteilungsaufwand : Ertrag ergeben sich auch aus der Wohndichte im Versorgungsgebiet. Auf sie ist beim Vergleich Rücksicht zu nehmen.

Auffallend ist, daß sich die Höhe des Gewinnungs- und des Fortleitungsaufwandes bei Wasserwerken mitunter diametral zueinander verhalten. Das gilt dann, wenn mit fortschreitender Entfernung vom Verbrauchszentrum die Gewinnung, infolge des Dargebotes von Quellwasser billiger wird, die Länge und dementsprechend die Kosten der Fortleitung sich jedoch erhöhen. Oder umgekehrt, wenn bei der Gewinnung in der Nähe des Verbrauches der Fortleitungsaufwand zwar geringer wird, aber höhere Kosten für die Förderung und Aufbereitung des weniger guten Wassers anfallen. Auch dieses Verhalten des Aufwandes ist geeignet, die Vergleichbarkeit der Ansätze zu stören.

Im Formblatt 4 zum EBG wird nun neuerdings auch für die Ansätze „Speicherung usw.“ und „Verteilung“ eine Unterteilung in Laufenden und Unterhaltungsaufwand vorgeschlagen. An der tatsächlichen Ausweispflicht hat sich dadurch nichts geändert, weil diese Aufteilung freigestellt ist.²³⁷⁾

Die Anwendung dieser Aufteilung bringt verschiedene Schwierigkeiten mit sich. Sie wird deshalb nur dort zu verwirklichen sein, wo eine tiefgegliederte Kontensystematik das erlaubt und andererseits ein Bedürfnis dafür gegeben ist, d. h. also vorwiegend bei größeren Betrieben.

c 12) Sonstiger und gemeinsamer Betriebsaufwand

Von recht zweifelhafter Aussagefähigkeit für die Beurteilung des Betriebsaufwandes ist der Restposten „Sonstiger und gemeinsamer Betriebsauf-

²³⁵⁾ s. das skizzierte Schema S. 56

²³⁶⁾ s. S. 24

²³⁷⁾ vgl. Fußnote 3 im Formblatt 4 (EBG) Anlage 6

wand". Es sind hier alle die Aufwendungen des technischen Bereiches auszuweisen, die sich den Ansätzen des Betriebsaufwandes nur schlüsselmäßig zuteilen ließen. Das Verhältnis des für die einzelnen Betriebsbereiche getrennt oder gemeinsam anfallenden Aufwandes, also der relative Umfang der Position I, 4, schwankt von Betrieb zu Betrieb.²⁹¹⁾ Es ist von verschiedenen Umständen abhängig, vorab jedoch von dem Grad, in dem es gelingt, die Hilfsbetriebe und Hilfskostenstellen den einzelnen Aufwandsbereichen unmittelbar zuzuordnen und die Bildung gemeinsamer Kostenstellen zu vermeiden.

Bei dem gemeinsamen Betriebsaufwand handelt es sich um Beträge, die für die Zwecke der Erzeugung, Speicherung usw. und Verteilung aufgewandt wurden. In welchem Verhältnis sie auf die einzelnen Bereiche zu verteilen sind, darüber wird in der ER nichts gesagt.

Damit bleibt dem Betrachter der ER zweierlei unersichtlich: 1. Die Aufwendungen welcher Hilfsbetriebe bzw. Hilfskostenstellen werden im Gemeinsamen Betriebsaufwand ausgewiesen? 2. Auf welche Betriebsbereiche entfallen diese Aufwendungen?

Was Gemeinsamer, d. h. für mehrere Stellen summarisch anfallender Aufwand ist, hängt von der organisatorischen und kontenmäßigen Aufteilung eines Betriebes ab. In Aufwandseite I, 4 ausgewiesen und daher für diese Betrachtung heranzuziehen sind alle die Aufwendungen, die entweder für mehrere Betriebszweige (z. B. EW, GW, WW) eines Unternehmens oder für mehrere Bereiche (z. B. Erzeugung, Umspannung, Verteilung) eines Betriebszweiges gemeinsam anfallen.

Bei den Gemeinsamen Stellen mehrerer Betriebe bzw. mehrerer Bereiche handelt es sich vor allem um den gemeinsamen Fuhrpark, gemeinsame Werkstätten und Lager, gemeinsame Betriebsgrundstücke und -gebäude, Versuchsabteilungen und Laboratorien, die technische Betriebsleitung usw. Der gemeinsam für mehrere Betriebszweige anfallende Aufwand ist naturgemäß besonders bei kleineren Unternehmen relativ hoch.

Die Buchhaltungsrichtlinien schlagen für seine Verteilung auf die Betriebszweige folgendes vor:²⁹²⁾ Er ist spätestens am Ende des Jahres schlüsselmäßig auf den gemeinsamen Betriebsaufwand der Einzelerfolgsrechnungen zu verteilen. Nur soweit sich die Aufwendungen eines gemeinsamen Fuhrparks, einer gemeinsamen Werkstätte usw. im Wege der Abrechnung, mittels Fahrt- oder Arbeitsstunden auf die Ansätze der Einzelerfolgsrechnungen verteilen lassen, ist dieses Verfahren dann der Schlüsselung vorzuziehen. Es können dabei die Aufwendungen den verschiedenen Ansätzen zugerechnet werden, so daß sich der Umfang des allgemeinen Aufwandes niedriger halten läßt. Ergeben sich aus der Verrechnung bei den Hilfsbetrieben Über- oder Unterdeckungen des Aufwandes, so sind sie über die Konten des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes auszugleichen.

Der Aufwand von Hilfsstellen und -betrieben, die für mehrere Bereiche eines Betriebszweiges arbeiten, ist als gemeinsamer Aufwand des Betriebszweiges zu sammeln.

²⁹¹⁾ s. S. 67

²⁹²⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a. a. O. S. 147, 242

Eine Schlüsselung dieses Aufwandes innerhalb des Betriebszweiges ist nicht mehr vorgesehen.²⁴⁰⁾

Bei Leistungsabrechnung des Fuhrparkes oder der Werkstätten soll nur der unmittelbare Aufwand an Lohn und Material den Bereichen weiterberechnet werden. Der allgemeine Aufwand soll unter dem Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwand ausgewiesen, also ebenso wie die Aufwendungen der übrigen Hilfsstellen, die nicht im Wege der Abrechnung verteilbar sind, nicht schlüsselmäßig verteilt werden.

Der Verzicht auf die schlüsselmäßige Umlegung von Aufwendungen der gemeinsamen Betriebsstellen wird in den Buchhaltungsrichtlinien begründet.²⁴¹⁾ Die gemeinsamen Aufwendungen sollen innerhalb der Buchhaltung nicht verteilt werden, damit ihre ursprünglichen Bestandteile erkennbar bleiben. Denn nur so sei die Gewähr für eine Auswertung des buchhalterisch erfaßten Zahlenmaterials nach verschiedenen Richtungen²⁴²⁾ gewährleistet. Da der Jahresabschluß einschließlich der ER sich unmittelbar aus der Buchhaltung ableiten lassen soll²⁴³⁾, muß er den Inhalt der Konten unverschlüsselt übernehmen. Im übrigen zerreiße die Schlüsselung die „Kosten“ der Verantwortungsbereiche und erschwere somit die Betriebskontrolle.

Wenn im Laufe der Zeit sich eine Änderung des Schlüssels als notwendig erweise, werde dadurch außerdem die Vergleichbarkeit der Ansätze gefährdet.

Es sei deshalb für die Klarheit am besten, auf jede kontenmäßige Umlegung zu verzichten.

Diese Argumentation kann nicht kritiklos hingenommen werden, da der Ausweis des „Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes“, wie gezeigt werden soll, die Durchsichtigkeit und Vergleichbarkeit der Rechnung in entscheidenden Punkten beeinträchtigt.

Die Zahl und Art der Hilfskostenstellen und -betriebe, deren Aufwendungen in den Gemeinsamen Betriebsaufwand münden, ist von Fall zu Fall verschieden. Ein Vergleich des Gemeinsamen Betriebsaufwandes verliert unter diesen Umständen erheblich an Wert. Änderungen des gesamten Betrages können in der Aufwandsentwicklung der verschiedensten Stellen ihre Ursache haben. Andererseits können sich Mehr- und Minderaufwendungen einzelner Stellen kompensieren, so daß in der Höhe des Gesamtbetrags derartige Verschiebungen überhaupt nicht zum Ausweis gelangen. Es zeigt sich hier deutlich, daß für Vergleichszwecke unmittelbar auf die Stellengliederung in der Buchhaltung zurückgegriffen werden muß.

Da der Inhalt des Postens zu verschieden ist, kommt es allerdings auf seine Beurteilung nicht so sehr an. Entscheidend ist, daß seine Zusammensetzung auch die inhaltliche Beurteilung der übrigen Ansätze erschwert. Aus der ER ist nicht ersichtlich, ob z. B. ein Laboratorium nur für den Erzeugungsbereich tätig und dort aufwandsmäßig verrechnet ist, oder beim gemeinsamen Aufwand ausgewiesen wird. Wird für das Gas- und Wasserwerk je eine eigene Rohrnetzabteilung eingesetzt, so ist der dazugehörige Aufwand bei der Verteilung auszuweisen. Dagegen gehört der Aufwand

²⁴⁰⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 198

²⁴¹⁾ a.a.O. S. 28

²⁴²⁾ z. B. Tarifrechnungen, Bau- und Finanzplanrechnungen etc.

²⁴³⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 14

einer für beide Werke gemeinsam arbeitenden Abteilung unter den Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwand. Diese Beispiele ließen sich fortführen.

Es soll damit gezeigt werden, daß die zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit nicht nur des gemeinsamen Betriebsaufwandes, sondern auch der übrigen Ansätze des Betriebsaufwandes — für Erzeugung, Speicherung usw. und Verteilung — allein mit Hilfe der funktionalen Ansätze der ER nicht gegeben ist. Wie sehr die Positionen des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes größenmäßig zwischen den einzelnen Betriebszweigen bzw. Versorgungsunternehmen schwanken und somit auch die Vergleichbarkeit der übrigen Ansätze beeinträchtigen, geht aus einer Untersuchung von 15 Erfolgsrechnungen hervor. Es wurden dazu die Rechnungen verschiedener Betriebszweige und -größen herangezogen. Der Anteil des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes am gesamten Betriebsaufwand schwankte zwischen 0,2—26,5 Prozent.

Durch die funktionale Gliederung soll der Verbrauch für die einzelnen Aufgaben des Betriebes ausgewiesen werden. Wenn der Ausweis seiner Aufgabe gerecht werden soll, muß er aber alle Aufwendungen, seien sie nun direkt oder indirekt durch eine Tätigkeit verursacht, dementsprechend ausweisen. Dieser Grundsatz erfährt eine erste Einschränkung durch den gesonderten Ausweis einer Reihe von Aufwandsarten. Er wird weiter erheblich verwässert durch die Möglichkeit, einen Teil der Aufwendungen verschiedener Bereiche in einem Restposten zusammenzufassen. Zu den weiter vorne schon notierten Unterschieden im Inhalt der Posten des Betriebsaufwandes, resultierend aus der Anwendung verschiedener Erzeugungsverfahren und den natürlichen Gegebenheiten des Einzelfalles, tritt nun diese Einschränkung der Aussagefähigkeit.

Der Ausweis des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes führt zu einer noch weitergehenden Aushöhlung der Aussagefähigkeit und teilweise zu Komplikationen bei der Durchführung einer regelmäßigen Kostenrechnung unter Anwendung des 1952 von den Verbänden der Versorgungswirtschaft entworfenen Kontenrahmens. Wie weiter vorne ²⁴⁴⁾ erwähnt wurde, dient der neue Kontenrahmen in erster Linie einer laufenden Kostenrechnung. Zu diesem Zweck bleiben die Kontenklassen 4—8 der Kostenstellenrechnung vorbehalten. Daneben müssen auch die funktionalen Ansätze der ER aus diesen Kontenklassen entwickelt werden.

Beim „alten“ Kontenplanentwurf der Wirtschaftsgruppen Elektrizitäts- und Gas- und Wasserversorgung wird der Abschluß unmittelbar aus der kombinierten Finanz- und Betriebsbuchhaltung entwickelt. Dabei werden die Aufwendungen, soweit sie nicht ausweispflichtig sind, grundsätzlich unmittelbar auf die Stellen verbucht. Dieses Verfahren erlaubt auch der neue Kontenplan, allerdings nur dann, wenn auf die Kostenrechnung verzichtet wird. ²⁴⁵⁾

Die Kostenstellenrechnung der einzelnen Betriebszweige wird zweckmäßig in der Form des Betriebsabrechnungsbogens geführt. Bevor die Kosten auf die

²⁴⁴⁾ s. S. 17

²⁴⁵⁾ Stehling „Der Betriebsabrechnungsbogen im Versorgungsbetrieb“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ 1954 S. 174 ff

Stellen (der Klassen 4—8) übernommen werden, sind sie in der Klasse 3 nach Arten zu gliedern. Zu den Grundkosten kommen die Zusatzkosten. Der Aufwand, soweit er keine Kosten darstellt, wird in der Klasse 2 zurückgehalten. Um den BAB neben der Kostenrechnung auch für die Ermittlung der funktionalen Ansätze in der ER brauchbar zu machen, muß er die Kosten aus der Klasse 3 in folgender Gliederung übernehmen:

- I. Laufender Aufwand
 - Löhne
 - Gehälter
 - Material
 - usw.
- Zwischensumme I
- II. Unterhaltungsaufwand
 - Löhne
 - Fremdleistungen
 - Material
 - usw.
- Zwischensumme II
- Summe I und II (funktionale Ansätze der ER)
- III. Als Arten auszuweisende Zweckaufwendungen
 - Steuern
 - Konzessionsabgaben
 - usw.
- IV. Kalkulatorische Kosten
 - kalk. Abschreibungen
 - kalk. Zinsen
 - usw.

In dieser Gruppierung werden die Kosten auf die Kostenstellen verteilt. Die einzelnen tiefgegliederten Kostenstellen des BAB werden zu Endkostenstellen zusammengefaßt. Die Zusammenfassung geschieht für die Zwecke der Selbstkostenrechnung (bes. der Tarifikalkulation) und der Ermittlung der Ansätze für die ER mit einigen Differenzierungen.

Für jeden der beiden Zwecke sind die Kostenstellen nach anderen Gesichtspunkten zusammenzufassen.²⁴⁶⁾ Bei einer Zusammenfassung für die ER stellen die Summen I und II jeweils der „Endkostenstellen“ (= Erzeugung, Speicherung, Verteilung etc.) den funktional gegliederten Aufwand dar.²⁴⁷⁾ Die aus dem BAB entnommenen Ansätze enthalten zunächst nur den Laufenden und den Unterhaltungsaufwand, nicht die für die Kostenrechnung ebenfalls erforderlichen ausweispflichtigen Aufwandsarten und die kalkulatorischen Kosten. Die Unterteilung in den Laufenden und Unterhaltungsaufwand ergibt sich aus den Zwischensummen I und II. Die Hilfsbetriebe und die gemeinsamen Kostenstellen werden ebenfalls zu einer „Kostenstelle“ zusammengefaßt. Die Summe des Laufenden und Unterhaltungsaufwandes dieser Kostenstelle ergibt den Ansatz des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes (I, 4) der ER. Bis zu diesem Zeitpunkt hat eine Verteilung irgendwelcher gemeinsamer Aufwendungen nicht stattgefunden.

²⁴⁶⁾ s. S. 55 ff.

²⁴⁷⁾ vgl. dazu Stehling a.a.O. Abb. S. 177

Auch der direkte Lohn- und Materialaufwand der Hilfsbetriebe ist nicht den empfangenden Kostenstellen belastet worden. Deshalb wird der Ansatz des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes noch umfangreicher, als bei der Entwicklung der ER aus der kombinierten Finanz-Betriebsbuchhaltung (s. S. 66). Die Aussagefähigkeit der ER wird dadurch noch nachhaltiger beeinträchtigt. Im Zuge der Kostenrechnung erfolgt eine Umlage der bei den Hilfsbetrieben und gemeinsamen Kostenstellen angefallenen Kosten auf die Endkostenstellen. Dabei wird jedoch von den gesamten auf einer Kostenstelle angefallenen Kosten, einschließlich ausweispflichtiger Aufwandsarten und kalkulatorischen Kosten, ausgegangen.

In solchen Eigenbetrieben, die den neuen Kontenrahmen eingeführt haben, wird meist die Umlage der Kosten der Hilfsbetriebe und der gemeinsamen Kostenstellen auf die ER ausgedehnt. Die umgelegten Beträge werden als zusammengesetzte Kostenarten mit dem Laufenden und dem Unterhaltungsaufwand auf die funktionalen Ansätze verteilt. Die umgelegten Kosten setzen sich zusammen aus den bereits im Ansatz des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes auszuweisenden Aufwendungen, aus ausweispflichtigen Aufwandsarten und aus kalkulatorischen Kosten. Deshalb ist die Aufwandseite der ER in Höhe der Umlagen zu hoch belastet. Die Doppelbelastung ist zu egalisieren, entweder durch eine Saldierung der Umlagen mit dem Ansatz des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes oder durch die Einstellung eines Verrechnungspostens in Höhe der Umlagen auf der Ertragseite. Die zweite Lösung ist vorzuziehen, weil die Höhe der Umlagen über den Betrag des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes hinausgeht und dadurch ebenfalls der Saldo als Korrekturposten auf der Ertragseite erscheint. Außerdem wird durch den Ausweis eines unsaldierten Verrechnungspostens die Höhe der Umlagen im Vergleich zum gemeinsamen Betriebsaufwand sichtbar gemacht. Erforderlich ist, daß der Korrekturposten deutlich als solcher zu kennzeichnen und von den Erträgen abzuheben ist.

Diese Umlage des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes führt jedoch zu einem höchst bedenklichen Ergebnis. Durch den mehrmaligen Ausweis bestimmter Aufwendungen und durch die Einbeziehung von kalkulatorischen Kosten in die Aufwandseite entsteht eine Aufblähung der ER. Durch den Ausweis eines Verrechnungspostens auf der Ertragsseite wird jedoch deren Umfang sichtbar und läßt sich korrigieren. Die Aufblähung läßt sich deshalb noch hinnehmen. Unerwünscht ist die auf die Ansätze des Betriebsaufwandes ausgehende Wirkung. Zu dem dort auszuweisenden Laufenden und Unterhaltungsaufwand kommen die, anteilig auf die Hilfsbetriebe und gemeinsamen Kostenstellen entfallenden und umgelegten Zusatzkosten und als Arten auszuweisenden Aufwendungen. Es ergibt sich daraus, daß in der ER kalkulatorische Kosten verrechnet werden und weiterhin, daß ein Teil der als Arten auszuweisenden Aufwendungen unter den funktional gegliederten Ansätzen und somit mindestens zweimal im Aufwand erscheint. Auch die unter dem Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwand ausgewiesenen Aufwendungen erscheinen ein zweites Mal.

Die Ausdehnung der in der Kostenrechnung durchgeführten Stellenumlage auf die ER führt also zu einem sehr zweifelhaften Resultat. Die Mischung von Kosten- und Aufwandrechnung trübt die Durchsichtigkeit der ER. Überdies ist zweifelhaft, ob das Ergebnis dieses Verfahrens nicht den gesetz-

lichen Ausweissvorschriften widerspricht, da von einem Ausweis kalkulatorischer Kosten nicht die Rede ist und auch angenommen werden muß, daß Teile der als Arten ausweispflichtigen Aufwendungen nicht auf die Stellen verteilt werden dürfen. Obwohl dieses Verfahren zu keiner echten Verbesserung der Aussagefähigkeit führt, dehnt es den Umfang der Abschlußarbeiten erheblich aus.²⁴⁸⁾

Aus diesem Grunde muß es fraglich erscheinen, ob die Verteilung des Sonstigen und gemeinsamen Betriebsaufwandes I, 4 überhaupt sinnvoll ist.

c 13) Verwaltung und Werbung

Der Aufwand für die Verwaltung und für die Werbung wird im Formblatt getrennt ausgewiesen. Da es sich um gleichartige Ansätze handelt, werden sie hier nebeneinander besprochen.

Der Aufwand für Verwaltung und Werbung gehört zum Geschäftsaufwand.²⁴⁹⁾ Die Ermittlung der beiden Ansätze erfolgt jedoch in der gleichen Weise, wie bei den Betriebsaufwendungen; entweder aus einer kombinierten Finanz-Betriebsbuchhaltung oder aus dem BAB. Der Vergleichbarkeit des Verwaltungs- und Werbungsaufwandes stehen nicht die Schwierigkeiten gegenüber, wie sie sich bei den Ansätzen des Betriebsaufwandes ergeben. Die Störungsfaktoren, die aus dem Vorhandensein unterschiedlicher, naturgegebener Voraussetzungen und dem damit gegebenen Zwang zur Anwendung bestimmter Verfahren entstehen, scheiden aus.

Wesentlich für die zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit ist, daß den Ansätzen in jedem Fall die gleichen Aufwendungen zugeteilt werden. Es ist zweckmäßig, der Abgrenzung des Inhaltes die Vorschläge des Kontenplanes zugrunde zu legen.

Zum Verwaltungsaufwand gehören danach die sachlichen und persönlichen Aufwendungen der kaufmännischen Verwaltung, des Rechnungs- und Personalwesens, der Einkaufsabteilung und Lagerverwaltung, des Hebedienstes, evtl. der Sozialeinrichtungen usw..

Werden die Verwaltungsarbeiten zum Teil von Dienststellen der Gemeinde durchgeführt, so sind hier auch die dafür pauschal bezahlten Verwaltungskostenbeiträge auszuweisen.²⁵⁰⁾

Von der Verwaltung zu trennen ist die Werbung. Erfahrungsgemäß ist die Werbetätigkeit der öffentlichen Versorgungsunternehmen meist unbedeutend. Sie erschöpft sich in der Abnehmerberatung, Durchführung von Kochkursen, Vorträgen und Ausstellungen etc..

Im Formblatt 4 zum EBG²⁵¹⁾ ist der Aufwand für den Vertrieb vom Verwaltungsaufwand getrennt und wird zusammen mit dem Werbeaufwand ausgewiesen.²⁵²⁾ Der Vertrieb umfaßt den Hebedienst einschließlich Verbrauchsfeststellung, Verbrauchsabrechnung und Einhebewesen, die Überprüfung und Abnahme der Meß- und Übernahmeeinrichtungen usw.. Da die Vertriebsaufwendungen sehr hoch sind, empfiehlt sich diese Trennung vom Verwaltungsaufwand. Besonders wichtig ist dann aber eine klare Abgrenzung der Bereiche. Die Ansätze auch der Verwaltungs- und Vertriebsaufwendungen enthalten nicht die gesondert auszuweisenden Aufwandsarten. Die Unterschiede des Kapitaleinsatzes in der Verwaltung sind von Betrieb

²⁴⁸⁾ s. S. 84 ff.

²⁴⁹⁾ über die Gruppierung s. S. 76 ff.

²⁵⁰⁾ Goll, a.a.O. S. 78 f.

²⁵¹⁾ s. Anlage 6

²⁵²⁾ Fußnote 4 im Formblatt 4 zum EBG

zu Betrieb jedoch so gering, daß man ohne die Beachtung der Abschreibungen und Zinsen zu einem brauchbaren Vergleich bzw. zu einer zutreffenden Beurteilung kommen kann. Die gesonderte Darstellung des Verwaltungsaufwandes in öffentlichen Versorgungsbetrieben ist äußerst wichtig, da seine Höhe ein beliebtes Angriffsziel der Kritik ist. Die Angemessenheit bzw. die Bedeutung des Verwaltungsaufwandes läßt sich durch Beziehungszahlen beleuchten. Aufschlußreich ist das Verhältnis von Verwaltungsaufwand: Betriebsertrag; ebenso der Anteil des Verwaltungsaufwandes am Ertrag je Einheit der abgegebenen Leistung, z. B. je kWh, m³ Gas oder Wasser.

Durch einen Zeitvergleich läßt sich die Entwicklung der Verwaltungs- und Werbungsaufwendungen, auch im Vergleich zum übrigen Aufwand, kontrollieren. So lassen sich auch Auswirkungen von Rationalisierungsmaßnahmen feststellen.

Anhand des zwischenbetrieblichen Vergleiches ließe sich feststellen, in welchen Unternehmen der Verwaltungsaufwand überhöht ist und wo Abhilfe geschaffen werden muß. Unter diesem Blickwinkel wird die funktionale Aufwandsgliederung für die Kontrolle der Betriebsgebarung interessant. Wenn jedoch mit greifbaren Rationalisierungsmaßnahmen begonnen werden soll, muß auf die einzelnen Stellen in der Buchhaltung zurückgegangen werden. Der Ansatz des Verwaltungsaufwandes in der ER gibt nur Auskunft darüber, ob solche Maßnahmen notwendig und erfolgversprechend sind, bzw. wie sie sich, im ganzen gesehen, ausgewirkt haben. Die erste Auskunft erteilt der zwischenbetriebliche Vergleich, die zweite der Zeitvergleich.

c 2) Die ausweispflichtigen Aufwandsarten

Der gesonderte Ausweis einer Reihe von Aufwandsarten ist für die Aussagefähigkeit der ER mitentscheidend. Deshalb sei er einer kurzen Betrachtung unterzogen.

Es wurde schon gesagt, daß durch den Ausweis mehrerer Aufwandsarten die funktionalen Ansätze unvollständig sind. Diese Positionen müssen bei der Beurteilung ergänzt werden, soweit dies im Rahmen des Jahresabschlusses möglich ist. So lassen sich die Anlageabschreibungen über den Anlage nachweis auf die funktional gegliederten Ansätze verteilen. Die Konzessionsabgaben können dem Verteilungsaufwand zugerechnet werden.²⁵³⁾

Einige der Aufwandsarten, die für die Gesamtheit des Unternehmens anfallen, lassen sich nicht auf die Stellen verteilen. Dazu gehören z. B. die Zinsaufwendungen und die gewinnabhängigen Steuern.

Beim Großteil der Aufwandsarten ist eine Verteilung auf die Stellen deswegen nicht angebracht, weil sie starken periodischen Schwankungen unterliegen. Die Vergleichbarkeit der funktionalen Ansätze würde damit nur weiter erschwert. Auf die Ursachen der Schwankungen wird bei den einzelnen Aufwandsarten einzugehen sein.

Mit dem getrennten Ausweis bestimmter Aufwandsarten wird noch ein weiterer Zweck verfolgt. Alle die Aufwendungen, die nach § 132 Akt. Ges. auszuweisen sind, werden für den Eigenbetrieb ebenfalls sichtbar gemacht. Die Löhne, Gehälter und sozialen Abgaben, die nicht bei den Arten ausgewiesen werden, sind gem. § 20 Abs. 7 im Jahresbericht anzugeben. Damit liefert das Formblatt 4, wenn

²⁵³⁾ vgl. das Beispiel einer Analyse S. 81

man insoweit den Jahresbericht miteinbezieht, mindestens dieselben Informationen wie die Gewinn- und Verlustrechnung nach § 132 Akt.Ges.

Zu den einzelnen Positionen ist folgendes zu sagen:

c 20) Gesetzliche Berufsbeiträge

Sie fallen nicht an, da für Eigenbetriebe keine Pflichtmitgliedschaft bei irgendwelchen Organisationen gegeben ist.

c 21) Gesamter Versorgungsaufwand

Der gesamte Versorgungsaufwand setzt sich aus dem Aufwand des laufenden Jahres und den Nachholungen zusammen. Die Nachholungen haben zeitraumfremden Charakter. Zeiß²⁵⁴⁾ ist deshalb der Meinung, daß sie bei größerem Umfang unter dem Sonstigen außergewöhnlichen Aufwand auszuweisen seien. Diese Auslegung entspricht jedoch nicht dem Wortlaut des Gesetzes, wonach hier der gesamte und im Geschäftsbericht gem. § 20 Abs. 7 nur der „Versorgungsaufwand für das Wirtschaftsjahr“ anzugeben ist.²⁵⁵⁾

Schwankungen des Versorgungsaufwandes ergeben sich aus der verschiedenen Höhe der Nachzahlungen und aus dem enger oder weiter gezogenen Kreis der Pensionsberechtigten.²⁵⁶⁾

c 22) Gemeinsamer Restaufwand

Er enthält neben stellenmäßig gegliederten Aufwendungen auch Aufwandsarten, die sich bei den anderen Posten des Geschäftsaufwandes nicht unterbringen lassen.

c 23) Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagesachvermögen

Die Abschreibungen auf das Anlagesachvermögen haben wegen der Anlageintensität des Versorgungsbetriebes eine große Bedeutung. Zwischen ihrer Höhe und der des Betriebs- insbesondere des Erzeugungsaufwandes, bestehen enge wechselseitige Beziehungen.²⁵⁷⁾ Deshalb ist eine Verteilung der Abschreibungen auf die funktionalen Ansätze für deren Beurteilung unentbehrlich. Andererseits ist eine getrennte, artenmäßige Darstellung des Abschreibungsaufwandes wegen seiner absoluten Höhe und wegen der Schwankungen, die vor allem durch steuerliche Sonderabschreibungen hervorgerufen werden, wünschenswert. Die Sonderabschreibungen sind zwar in den außergewöhnlichen Aufwand einzustellen²⁵⁸⁾, durch sie werden aber die gewöhnlichen Abschreibungen späterer Jahre zu niedrig ausgewiesen.

Mit Hilfe des Anlagenachweises ist die Verteilung des Abschreibungsaufwandes auf die funktionalen Ansätze möglich, ohne daß auf den gesonderten Ausweis der Aufwandsart in der ER verzichtet werden muß. Damit hat der Ausweis der Abschreibungen eine befriedigende Lösung gefunden. Die Verteilung der Abschreibungen durch den Anlagenachweis geht wie folgt vor sich:

In der Spalte 7 des Anlagenachweises²⁵⁹⁾ sind die bilanziellen Abschreibungen des laufenden Wirtschaftsjahres auszuweisen. Die Abschreibungen sind wie das Anlagesachvermögen gem. § 23 Abs. 1 nach Formblatt 3²⁶⁰⁾ zu

²⁵⁴⁾ a.a.O. § 19 Erl. 7b, II 6

²⁵⁵⁾ ebenso Goll, a.a.O. S. 80

²⁵⁶⁾ für Angestellte und Arbeiter besteht kein Zwang zur Pensionierung

²⁵⁷⁾ s. S. 62 ff.

²⁵⁸⁾ s. S. 44

²⁵⁹⁾ Formblatt 2 zur EigVO 38 7. Kopfspalte (Anlage 2)

²⁶⁰⁾ Formblatt 3 zur EigVO 38 (Anlage 3)

gliedern. Das Formblatt 3 lehnt sich an die Gliederung des Betriebsaufwandes im Formblatt 4 an. Dadurch wird eine Aufteilung der Abschreibungen nach Werken und innerhalb der Werke nach den Bereichen Erzeugung, Speicherung usw. und Verteilung erreicht.

Die Abschreibungen auf das Anlagensachvermögen lassen sich über den Anlagenachweis somit den stellenmäßig abgerechneten Aufwendungen hinzufügen. Für die Abschreibungen auf gemeinsame Anlagen und Anlagen der Verwaltung gilt das oben bei den Einzelerfolgsrechnungen Gesagte.²⁶¹⁾ Bei der Abstimmung der im Anlagenachweis ermittelten Abschreibungen mit dem Ausweis der ER ist folgendes zu beachten:

Die gewöhnlichen Abschreibungen auf Sachanlagen (III, 1) stimmen mit der Abschreibungssumme des Anlagenachweises nicht überein. Der Anlagenachweis bezieht auch die außergewöhnlichen Abschreibungen der Positionen IV, 1 mit ein. Aber auch mit der Summe beider Positionen besteht keine Übereinstimmung. Die außerordentlichen Abschreibungen enthalten nämlich Abgangsverluste, die im Anlagenachweis nicht enthalten sind. Andererseits erscheinen dort, aber nicht in der ER, die aufgelaufenen Wertberichtigungen auf umgebuchte Gegenstände als laufende Abschreibungen. Eine Lösung kann nur so gefunden werden, daß alle nichtordentlichen Abschreibungen im Anlagenachweis gekennzeichnet werden.

Der richtigen Verteilung der ordentlichen Abschreibungen stehen dann keine Hindernisse mehr im Weg.

c 24) Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagefinanzvermögen

Gewöhnliche Abschreibungen auf Beteiligungen und Wertpapiere des Anlagevermögens kommen in aller Regel nicht vor. Im Formblatt 4 zum EBG wird deshalb dieser Posten nicht mehr aufgeführt.

c 25) Zuführung zur Rückstellung für Zahlungsausfälle

Es handelt sich bei dieser Position um die Wertberichtigung²⁶²⁾ zu den Forderungen. Gem. § 19 Abs. 5 sind Forderungsausfälle nicht direkt auszubuchen, sondern die dafür benötigten Beträge aus der Rückstellung zu entnehmen.

In den Formblättern 4 zur EigVO NW und zum EBG haben die entsprechenden Positionen III, 3 bzw. V, 2 Aufwandseite, eine Erweiterung erfahren. Im Formblatt für NW sind hier alle Zuführungen zur Wertberichtigung zum Umlaufvermögen auszuweisen. Im Formblatt zum EBG sind die Wertberichtigungen mit den anderen Abschreibungen auf das Umlaufvermögen zusammenzufassen.²⁶³⁾

c 26) Nach dem Aktiengesetz ausweispflichtige Steuern

Es gehören dazu: die Körperschaftsteuer und das Notopfer Berlin, die Gewerbeertrag- und die Gewerbekapitalsteuer bzw. die Lohnsummensteuer, die Grundsteuer, aber nicht die Vermögensteuer, da die Eigenbetriebe gem. § 3 Abs. 1 Ziff. 3 des Vermögenssteuergesetzes²⁶⁴⁾ davon befreit sind. Die Vermögensabgabe zum Lastenausgleich ist, wenn sie nicht von einem hierfür vorgesehenen Passivposten entnommen wird, auf der Aufwandseite zweckmäßig in einem gesonderten Posten darzustellen, ähnlich wie in Position VI, 2 Formblatt 4 zum EBG. Wird sie jedoch unter die ausweis-

²⁶¹⁾ s. S. 51

²⁶²⁾ Schmalz „Rechnungslegung und Bilanzierung der Eigenbetriebe“ in „Die Betriebswirtschaft“ 1939 S. 36

²⁶³⁾ vgl. Fußnote 6 im Formblatt 4 zum EBG (Anlage 6)

²⁶⁴⁾ in der Fassung vom 10. 6. 1954

pflichtigen Steuern aufgenommen, so ist die Bezeichnung dieser Position entsprechend zu erweitern.²⁶⁵⁾ Diese für die AG geltenden Regeln finden für Eigenbetriebe sinngemäß entsprechend § 18 Abs. 1 EigVO Anwendung.²⁶⁶⁾ Saldierungen mit den Erträgen sind jedoch nicht statthaft, da sie das Bruttoprinzip verletzen.

c 27) Sonstige Steuern und öffentliche Abgaben

Hier sind alle übrigen Steuern auszuweisen, so die Kapitalverkehrsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Umsatzsteuer, soweit sie anfällt²⁶⁷⁾ und die Abgaben nach dem Vollzugsgesetz zu Art. 131 Grundgesetz.

c 28) Zinsaufwand

Aufwand- und Ertragszinsen sind dem Bruttoprinzip entsprechend unsaldiert auszuweisen. Zu den Aufwandzinsen zählen die Zinsen für die bei Dritten, bei der Gemeinde, bei sonstigen Eigenbetrieben oder bei Eigengesellschaften der Gemeinde aufgenommenen Leihgelder (vgl. § 8 Abs. 3) und die Abschreibungen auf das Anleihedisagio. Der Zinsaufwand hängt wesentlich von der Art der Finanzierung des Versorgungsunternehmens ab.

c 29) Abgaben an die Gemeinde

Es sind hier nur Abgaben an die Eigentümergemeinde auszuweisen. Sie werden im Formblatt unterteilt in:

- a) Wegeunterhaltungsabgabe
- b) Sonstige Wege- und Betriebsabgaben
- c) Sonstige Abgaben.

Nach § 6 Abs. 1 KAE dürfen neben oder anstelle der Konzessionsabgaben ähnliche Leistungen nicht mehr erhoben werden. Mit dem Erlaß der KAE wurde also diese Aufteilung im Formblatt hinfällig.²⁶⁸⁾ Es sind hier nur noch die Abgaben für die Gestattung des Ausschließlichkeits- und Wegebenutzungsrechtes auszuweisen. Zahlungen an die Gemeinde für, durch den Versorgungsbetrieb veranlaßte, verteuerte Wegeunterhaltung sind zweckmäßiger beim Verteilungsaufwand auszuweisen, zu dem sie ihrem Charakter nach gehören.²⁶⁹⁾

Ob und in welcher Höhe die Konzessionsabgabe bezahlt werden darf, hängt von verschiedenen zum Teil zufälligen Bedingungen ab²⁷⁰⁾; so von der Einwohnerzahl der Gemeinde, von der Erzielung eines Mindestgewinnes und davon, ob und in welcher Höhe sie im Stichjahr (1940/41) gezahlt wurde. Die Höhe der Abgabe ist dadurch starken Schwankungen unterworfen. Da sie oft eine große Bedeutung hat, ist ihr getrennter Ausweis nur zu begründen. Bei der Erfolgsanalyse wird sie dem Verteilungsaufwand zugerechnet.²⁷¹⁾

²⁶⁵⁾ „Berücksichtigung der Lastenausgleichsabgaben im Jahresabschluß der Aktiengesellschaft.“ Stellungnahme Nr. 2/1953 des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer. Veröffentlicht in „Die Wirtschaftsprüfung“ 1953 S. 169 ff; Erl. BII e

²⁶⁶⁾ „Die Bilanzierung der Lastenausgleichsabgaben bei gemeindlichen Eigenbetrieben“. Institut der Wirtschaftsprüfer, Fachausschuß für kommunales Prüfungswesen. Veröffentlicht in „Die Wirtschaftsprüfung“ 1953 S. 190

²⁶⁷⁾ Die Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme durch Eigenbetriebe ist gem § 4 Ziff. 5 Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 26. November 1956 von der Umsatzsteuer befreit.

²⁶⁸⁾ Goll, a.a.O. S. 84

²⁶⁹⁾ „Vorschläge zur Änderung der Rechnungslegungsvorschriften der Eigenbetriebsverordnung. Änderungsvorschläge für das Formblatt der Gewinn- und Verlustrechnung“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Fachausschuß für kommunales Prüfungswesen

²⁷⁰⁾ Braun, a.a.O. S. 66

²⁷¹⁾ S. S. 80

V. Die Gliederung des Ertrages

1. Allgemeines zur Gliederung des Ertrages

Das Formblatt 4 sieht zwar eine tiefe Gliederung des Ertrages vor. Die Darstellung des Ertrages weist jedoch, wenn man von seiner Gruppierung absieht, keine Besonderheiten auf.²⁷²⁾

Zunächst wird der Ertrag durch die Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen, ebenso wie der Aufwand, nach Betriebszweigen zerlegt. Darüber war weiter vorne schon die Rede.²⁷³⁾ Durch die Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen ist die Möglichkeit gegeben, die Aufwendungen den Erträgen für jeden Betriebszweig gesondert gegenüberzustellen. In der Gesamterfolgsrechnung ist der Betriebsertrag, ebenso wie der Betriebsaufwand, in Vorspalten nach den Zweigen getrennt nachzuweisen.²⁷⁴⁾

2. Gruppen und Arten des Ertrages

In der ER werden die Erträge in Gruppen zusammengefaßt ausgewiesen. Sie werden hier in dieser Zusammenfassung behandelt.²⁷⁵⁾

a) Betriebsertrag

Als Betriebsertrag wird der Gegenwert der Leistungen ausgewiesen, deren Erstellung unmittelbarer Zweck des Versorgungsbetriebes ist. Zum Betriebsertrag werden auch die Erträge solcher Leistungen gerechnet, deren Anfall naturgesetzlich mit der Erzeugung verbunden ist. D. h. der Ertrag aus den Kuppelprodukten gehört zum Betriebsertrag. Innerhalb des Betriebsertrages wird jedoch unterschieden zwischen den Erträgen aus Versorgungsleistungen und denen aus Kuppelprodukten.

In der ER der Gaswerke wird der Ertrag aus Koks wegen seiner mengen- und wertmäßigen Bedeutung außerdem von den Erträgen der übrigen Kuppelprodukte getrennt.

Der Ertrag aus Versorgungsleistungen wird nach dem Kreis der Abnehmer aufgeteilt in:

- a) Verkauf
- b) Absatz an die Gemeinde
- c) Verbrauch

Die Gliederung der Erträge aus Nebenprodukten ist gleichlautend, sie wird jedoch um die Bestandsänderungen ergänzt.

- zu a) Der Verkauf umfaßt alle Lieferungen und Leistungen an Dritte, sowohl an die Tarif-, als auch an die Vertrags- oder Sonderabnehmer.
- zu b) Der Absatz an die Eigentümergemeinde schließt alle Anstalten, Betriebe und Gesellschaften, die der Gemeinde ausschließlich gehören, ein. Mit dem gesonderten Ausweis der Lieferungen an die Gemeinde gem. § 8 Abs. 2 wird nachdrücklich auf die rechnerische Trennung von Eigenbetrieb und übriger Gemeindewirtschaft hingewiesen.
- zu c) Hier ist der Verbrauch im eigenen Unternehmen, ohne den des jeweiligen Erzeugungsbereiches, auszuweisen. Die Verrechnung des

²⁷²⁾ Ein Beispiel einer, mehrere Betriebszweige umfassenden Gesamterfolgsrechnung wird in Anlage 9 wiedergegeben.

²⁷³⁾ s. S. 48

²⁷⁴⁾ Fußnote 1 der Aufwand- und Ertragseite im Formblatt 4. Vgl. auch das Beispiel in Anlage 9.

²⁷⁵⁾ Über die Aussonderung des „Außergewöhnlichen Ertrages“ s. S. 46

Eigenverbrauches dient nicht nur der Verwirklichung des Bruttoprinzips, sondern liegt auch im Interesse der funktionalen Aufwandsgliederung.²⁷⁶⁾

Während die EigVO NW die Gliederung des Betriebsertrages ohne Änderung übernommen hat, ist sie im Formblatt 4 bzw. 5 zum EBG vereinfacht worden. Es wird dort der Betriebsertrag für jeden Betriebszweig nur in einer Summe ausgewiesen. Diese Zusammenfassung ist insofern ohne Bedeutung, als der Betriebsertrag durch ausführliche statistische Aufstellungen im Jahresbericht gem. § 20 Abs. 6 zu erläutern ist.²⁷⁷⁾

Die Ertragsstatistiken stellen, da sie auch Mengenangaben bringen, eine sinnvolle Ergänzung der ER dar. Durch die Gegenüberstellung mit Vorjahreszahlen wird die Entwicklung sichtbar gemacht.²⁷⁸⁾

b) Geschäftsertrag

Als Geschäftsertrag werden die Leistungen aus Nebengeschäften, der Grundstücksertrag und evtl. weiterberechnete Verwaltungskosten, wie Mahngebühren etc. ausgewiesen.

Der Nebengeschäftsertrag und der Grundstücksertrag werden den entsprechenden Aufwendungen (Pos. II, 3 und II, 4 Aufwandsseite) gegenübergestellt. Dadurch wird das Ergebnis der Nebenbetriebe von dem des Hauptbetriebes getrennt festgestellt.²⁷⁹⁾

Der Sonstige Ertrag enthält den Ersatz weiterverrechneter Verwaltungskosten, wie Mahngebühren, Vergütungen für den Einzug gemeindlicher Gebühren (Kanal-, Müllabfuhrgebühren) und evtl. den Gegenwert aktivierter Gemeinkosten.²⁸⁰⁾

c) Finanzertrag

Beim Finanzertrag wird unterschieden zwischen:

1. Zinsertrag und
2. Sonderertrag aus Anlagefinanzvermögen.

zu 1. Hier sind die Zinserträge aus Bankguthaben, Darlehen, gem. § 8 Abs. 2 auch aus Leihgeldern an die Gemeinde und andere Gemeindebetriebe auszuweisen.

Eine Verrechnung mit den Aufwandszinsen ist unzulässig.

zu 2. Dieser Posten enthält die Erträge aus der Verzinsung von Wertpapieren und Beteiligungen. Seine Bezeichnung gibt diesen Sachverhalt nicht klar wieder.

Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren sind unter dem außergewöhnlichen Ertrag (Überschuß aus Vermögensveräußerung) auszuweisen.²⁸¹⁾

VI. Die Zusammenfassung der Aufwendungen und Erträge in Gruppen

Vor einem abschließenden Urteil über die Gliederung der ER muß auf ein anderes ihrer Merkmale eingegangen werden: Die Zusammenfassung der Aufwendungen und Erträge zu Gruppen.

²⁷⁶⁾ s. S. 38

²⁷⁷⁾ s. S. 33

²⁷⁸⁾ vgl. dazu Kleinstück „Der Geschäftsbericht“ ZföW 1940 S. 128
Schönwandt „Der Jahresbericht der Eigenbetriebe“ ZföW 1942 S. 60

²⁷⁹⁾ Näheres s. S. 54

²⁸⁰⁾ s. S. 40

²⁸¹⁾ s. S. 47

Im Formblatt 4 werden Aufwendungen und Erträge nach folgenden vier Hauptgruppen unterschieden:

- I. Betriebsaufwand und -ertrag
- II. Geschäftsaufwand und -ertrag
- III. Finanzaufwand und -ertrag
- IV. Außergewöhnlicher Aufwand und Ertrag.

Eine derartige Zusammenfassung der einzelnen Positionen ist bei den Bilanzen, kaum dagegen bei gesetzlich vorgeschriebenen Erfolgsrechnungen, üblich.

Der Zweck der Bildung von Gruppen liegt in der Zusammenfassung gleichgearteter Aufwendungen und Erträge. Dadurch soll trotz der ausführlichen Gliederung der Aufwendungen und Erträge die Übersichtlichkeit über die ER gewahrt bleiben.

Außerdem bezweckt die Zusammenfassung homogener Größen die Vorbereitung der analytischen Auswertung des Erfolges.

Bei der Untersuchung des Inhaltes der einzelnen Gruppen kann auf die vorangegangenen Ausführungen zurückgegriffen werden.

Die Gruppe der außergewöhnlichen Aufwendungen und Erträge enthält die betriebs- und zeitraumfremden Größen. Sie werden von den übrigen Aufwendungen und Erträgen abgesondert. Damit wird deren Beurteilung erleichtert.²⁸²⁾

Der Inhalt der einzelnen Gruppenbegriffe läßt sich nur schwer, teilweise überhaupt nicht, formulieren. Deshalb wird er noch am besten durch die im Formblatt angegebene Unterteilung gekennzeichnet.²⁸³⁾ Wesentlich kommt es auf die Herausstellung des Betriebsaufwandes und -ertrages an. Nach den Buchhaltungsrichtlinien ist unter dem Betriebsaufwand der „gesamte durch den technischen Betrieb eines Versorgungsunternehmens verursachte Aufwand im Gegensatz zu dem Aufwand für allgemeine Geschäfts- und Finanzaufwand und dem außergewöhnlichen Aufwand“ zu verstehen.²⁸⁴⁾ Daß der Betriebsaufwand nicht den gesamten Anfall an Aufwendungen im technischen Bereich (z. B. die Abschreibungen) enthält, wurde schon gesagt. Die Betriebserträge sind die Erträge, die aus den eigentlichen Betriebsleistungen des Versorgungsbetriebes fließen. Zu ihnen gehören auch die Erträge aus Kuppelprodukten.²⁸⁵⁾

Die anderen Gruppen, insbesondere der Geschäfts- und der Finanzaufwand, lassen sich wegen ihrer unterschiedlich gearteten Zusammensetzung begrifflich nur durch eine Aufzählung der einzelnen Posten klären. Während als Betriebsaufwand nur, wenn auch unvollständig, der Werteverzehr des technischen Bereiches ausgewiesen wird, ist der Geschäftsaufwand eine Zusammenfassung ganz verschiedengearteter Größen.

Der Geschäftsaufwand enthält neben dem Aufwand für Verwaltung und Werbung den der Nebengeschäfte und vermieteten Grundstücke. Dazu kommt der gesamte Versorgungsaufwand, der an sich größtenteils dem Betriebsaufwand zuzurechnen ist.

²⁸²⁾ s. S. 43

²⁸³⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 31

²⁸⁴⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 31

²⁸⁵⁾ „Buchhaltungsrichtlinien“ a.a.O. S. 271

Noch bunter ist der Finanzaufwand zusammengesetzt. Er enthält neben den Aufwendungen, die der finanziellen Sphäre des Unternehmens entspringen, wie Zinsen, Disagioabschreibungen, Abschreibungen auf Anlagefinanzvermögen, einen großen Teil des Betriebs- und Verwaltungsaufwandes und solche Aufwendungen, die den gesamten Unternehmungserfolg betreffen. Zum Betriebs- bzw. Verwaltungsaufwand gehören die Abschreibungen auf das Anlagevermögen, ein Teil der Steuern, die Zuführung zur Rückstellung für Zahlungsausfälle (zum Vertriebsaufwand) und die Konzessionsabgaben (zum Verteilungsaufwand). Von der Höhe des gesamten Unternehmungserfolges ist der größte Teil der ausweispflichtigen Steuern, nämlich die Körperschaftsteuer, das Notopfer Berlin und die Gewerbeertragsteuer abhängig.

Einheitlicher in ihrer Zusammensetzung sind der Geschäfts- und der Finanzertrag. Im Geschäftsertrag sind die Erträge der Nebengeschäfte, Grundstücke und Verwaltung zusammengefaßt. Evtl. sind auch die Zuschläge auf den Nebengeschäftsaufwand hier verrechnet.²⁸⁶⁾ Im Finanzertrag sind die Zinsen aus der lang- und kurzfristigen Anlage von Kapital ausgewiesen.

Goll²⁸⁷⁾ ist der Meinung, daß durch die Zusammenfassung zu Gruppen die Vergleichbarkeit der Aufwendungen und Erträge gefördert wird. Dieser Meinung kann nur insoweit beigespflichtet werden, als es sich beim Vergleich um die Summen gleichartiger Aufwendungen und Erträge handelt. Zeit- und Betriebsvergleiche lassen sich nicht auf der Grundlage der Summen von heterogen zusammengesetzten Gruppen wie des Geschäfts- und Finanzaufwandes durchführen. Um bestimmte Aussagen zu erhalten, muß man auf die einzelnen Posten zurückgreifen oder Umgruppierungen vornehmen.

Beim Vergleich der Aufwendungen mit den Erträgen ergibt sich, daß die gleichbezeichneten Aufwands- und Ertragsgruppen in ihrem inhaltlichen Umfang einander nicht entsprechen. Im Betriebsertrag schlägt sich der Gegenwert nicht nur des Betriebsaufwandes sondern auch eines Teiles des Geschäfts- und Finanzaufwandes, sogar des außergewöhnlichen Aufwandes (steuerliche Sonderabschreibungen!) nieder. Diese unterschiedlich ausgerichtete Zuordnung sich entsprechender Aufwendungen und Erträge führt dazu, daß auch der Geschäfts- und Finanzaufwand mit dem Geschäfts- bzw. Finanzertrag nicht unmittelbar vergleichbar sind.

Daraus ergibt sich, daß die gleichmäßige Gruppierung der Aufwendungen und Erträge im Formblatt zu schematisch ist, vielleicht auch nur auf die Erzielung einer optisch vorteilhaften Wirkung abstellt. Es empfiehlt sich also aus naheliegenden Gründen eine Umgruppierung der auszuweisenden Positionen. Dabei ist zweckmäßig so vorzugehen, daß eine Analyse des Erfolges weitgehend vorbereitet wird. Diesem Anliegen kommt die im Formblatt 4 zum EBG verwirklichte Gruppierung weiter entgegen, so daß wir uns an sie, allerdings unter Verwendung der nach dem Formblatt 4 zur EigVO 38 ausweispflichtigen Einzelpositionen, anlehnen können.

Danach wären die Aufwendungen und Erträge in folgender Gruppierung auszuweisen:

²⁸⁶⁾ s. S. 76

²⁸⁷⁾ a.a.O. S. 77

Aufwandseite

I. Betriebsaufwand

1. Erzeugung und Bezug ²⁸⁸⁾
2. Speicherung usw.
3. Verteilung
4. Sonstiger und gemeinsamer Betriebsaufwand

II. Geschäftsaufwand

1. Verwaltung
2. Werbung
3. Gemeinsamer Restaufwand

III. Nebengeschäftsaufwand

1. Nebengeschäfte
2. Aufwand zum Grundstücksertrag

IV. Gesamter Versorgungsaufwand

V. Ordentliche Abschreibungen und Wertberichtigungen

1. Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagesachvermögen
2. Zuführung zur Rückstellung für Zahlungsausfälle

VI. Konzessionsabgaben

VII. Zinsaufwand

VIII. Steuern und öffentliche Abgaben

1. Nach dem Aktiengesetz ausweispflichtige Steuern
2. Sonstige Steuern und öffentliche Abgaben

IX. Außergewöhnlicher Aufwand

1. Außergewöhnliche Abschreibungen auf Anlagesachvermögen
2. Außergewöhnliche sonstige Abschreibungen
3. Betriebsfremder Aufwand
4. Sonstiger außergewöhnlicher Aufwand

Ertragseite

I. Betriebsertrag

1. Strom, Gas, Wasser ²⁸⁹⁾
2. Koks ²⁸⁹⁾
3. Sonstige Erzeugnisse ²⁸⁹⁾
4. Entnahmen aus der Rückstellung der Bauzuschüsse ²⁹⁰⁾

II. Geschäftsertrag

III. Nebengeschäftsertrag

1. Nebengeschäftsertrag
2. Grundstücksertrag

IV. Zins- und Beteiligungsertrag

V. Außergewöhnlicher Ertrag

1. Überschuß aus Vermögensveräußerung
2. Zuwendungen Dritter
3. Sonstiger außergewöhnlicher Ertrag

²⁸⁸⁾ mit Untergliederung in: a) Laufenden Aufwand
b) Unterhaltungsaufwand
c) Allgemeinen Aufwand

²⁸⁹⁾ mit Untergliederung in: a) Verkauf
b) Absatz an die Gemeinde
c) Verbrauch
d) Bestandsänderung

²⁹⁰⁾ Begründung s. S. 46

Von dieser Gruppierung kann bei der Zerlegung des Erfolges in seine Faktoren besser ausgegangen werden.

Anschließend wird die Analyse der ER eines EW durchgeführt. Dabei wird die sog. Berichts- oder Staffelform zugrunde gelegt. Sie hat gegenüber der üblichen Kontoform den Vorzug, daß Zwischenergebnisse herausgestellt werden können. Dadurch werden auch dem weniger erfahrenen Leser der Rechnung bessere Einblicke gewährt.²⁹¹⁾ Auf diese Weise läßt sich die Information der Gemeindevertretung wohl eingehender und leichter durchführen.

Bei der Analyse wird von dem Zahlenmaterial der als Anlage 10 beigelegten Einzelerfolgsrechnung eines EW ausgegangen. Es wurden jedoch einige Umgruppierungen vorgenommen, die der Charakter der betroffenen Posten bedingt.

Die gewöhnlichen Abschreibungen auf das Anlagevermögen wurden nach den Angaben des Anlagennachweises auf die funktional gegliederten Posten verteilt.

Position	Ansatz	Abschreibung	Ansatz einschl. Abschreibung
	DM	DM	DM
Erzeugung und Bezug	1.203.591.34	44.958.96	1.248.550.30
Umspannung usw.	1.819.27	37.179.86	38.999.13
Verteilung	90.033.98	80.753.69	170.787.67
Sonst. u. gemeins.			
Betriebsaufwand	83.823.22	8.937.30	92.760.52
Verwaltung	193.420.94	2.740.91	196.161.85
	1.572.688.75	174.570.72	1.747.259.47

Zum Verteilungsaufwand werden weiterhin die Konzessionsabgaben des laufenden Jahres gerechnet.

Er beläuft sich somit auf	DM 170.787.67
+ lfd. Konzessionsabgaben	+ DM 169.599.—
insgesamt:	<u>DM 340.386.67</u>

Die Nachzahlungen an Konzessionsabgaben werden zum außergewöhnlichen Aufwand gerechnet, ebenso DM 52.994.27 vom Gesamten Versorgungsaufwand, die nach den Angaben des Jahresberichtes auf andere Perioden entfallen. Damit beträgt der laufende Versorgungsaufwand DM 52.620.84.

Der außergewöhnliche Aufwand beläuft sich nach den Umgruppierungen auf:

A.g.Aufwand lt. ER	DM 402.641.08
+ Nachzahlungen an Konzessionsabgabe	DM 10.809.—
+ Periodenfremder Versorgungsaufwand	DM 52.994.27
	<u>DM 466.444.35</u>

²⁹¹⁾ In einem Gutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Reform des Aktienrechts wird für die zu veröffentlichende ER auch die Berichtsform vorgeschlagen, vgl.: Arbeitskreis Aktienrechtsreform im Institut der Wirtschaftsprüfer „Vorschläge zur Aktienrechtsreform“

Düsseldorfer 1956 Änderungsvorschlag zu § 132 S. 55.

Die Entnahmen aus der Rückstellung der Bauzuschüsse werden zum Betriebsertrag gerechnet.

Für ihn wird folgende Höhe ermittelt:

Betriebsertrag lt. ER	DM 2.550.854.24
+ Entnahmen aus der Rückstellung der Bauzuschüsse	DM 18.099.80
	<u>DM 2.568.954.04</u>

Der außergewöhnliche Ertrag beläuft sich somit auf:

A.g. Ertrag lt. ER	DM 30.981.30
./. Entnahmen aus der Rückstellung der Bauzuschüsse	DM 18.099.80
	<u>DM 12.881.50</u>

Im übrigen liegen der Analyse die Zahlen in der in Anlage 10 wiedergegebenen Zusammenfassung zugrunde. Die Zusammensetzung der nach dem Aktiengesetz ausweispflichtigen Steuern ist nicht bekannt. Deshalb wird die gesamte Position, nicht wie es richtiger wäre nur der Teil der gewinnabhängigen Steuern, als das Unternehmungsergebnis betreffend ausgewiesen.

Aus der in der Analyse gegebenen Zusammenstellung und Reihenfolge der einzelnen Erfolgspositionen läßt sich ersehen, daß die ER nach Formblatt 4 wohl geeignet ist, wichtige Erkenntnisse über das Zustandekommen des Jahreserfolges zu vermitteln. Eine derartige Aufstellung ist zweckmäßig zu ergänzen durch die Vorjahreszahlen und durch die Beziehung der Aufwendungen und Erträge auf die technische Einheit der abgegebenen Versorgungsgüter (z. B. Aufwand bzw. Ertrag in Dpf. je abgegebene kWh).

I. Betriebsertrag			2.568.954.04
II. Betriebsaufwand			
1. Erzeugung und Bezug		1.248.550.30	
2. Umspannung usw.		38.999.13	
3. Verteilung		340.386.67	
4. Sonstiger u. gemeins.		92.760.52	1.720.696.62
a) Betriebsrohüberschuß			<u>848.257.42</u>
III. Nebengeschäftsertrag	44.819.93		
Nebengeschäftsaufwand	<u>32.898.65</u>	11.921.28	
IV. Grundstücksertrag	2.036.80		
Grundstücksaufwand	<u>228.91</u>	1.807.89	
V. Sonstiger Ertrag		<u>12.931.07</u>	26.660.24
b) Rohüberschuß aus Betrieb und Nebengeschäften			<u>874.917.66</u>
VI. Aufwand für Verwaltung, Werbung und restl. Geschäftsaufwand		216.106.48	
VII. Lfd. Versorgungsaufwand		52.620.84	
VIII. Rückstellung für Zahlungsausfälle		3.144.59	
IX. Sonstige Steuern und Abgaben		1.041.20	
X. Zinsaufwand	41.480.40		
Zinsertrag	<u>5.168.76</u>	36.311.64	309.224.75

c) Zwischenergebnis vor außergewöhnlichen und das Gesamtergebnis betr. Posten			565.692.91
XI. Außergewöhnlicher Aufwand	466.444.35		
Außergewöhnlicher Ertrag	<u>12.881.50</u>	453.562.85	
XII. Nach dem Akt. Ges. ausweisungspflichtige Steuern		88.340.13	541.902.98
d) Jahresgewinn			<u>23.789.93</u>

Das wiedergegebene Zahlenbeispiel ist durch eine Bemerkung zu ergänzen: Das günstige Ergebnis des Hauptbetriebes einschl. der Nebengeschäfte wird durch den hohen Anfall an außergewöhnlichem Aufwand beeinträchtigt. Diese Höhe des außergewöhnlichen Aufwandes ist jedoch, wie sich aus dem Anlagennachweis ergibt, auf steuerliche Sonderabschreibungen für geringwertige Wirtschaftsgüter und nach § 36 IHG in Höhe von insgesamt DM 381.794.28 zurückzuführen.

Abschließende Beurteilung des Aufbaues der Erfolgsrechnung

Die Erörterungen haben gezeigt, daß die ER gemeindlicher Versorgungsbetriebe gem. Formblatt 4 EigVO in ihrer Ausführlichkeit über die Anforderungen hinausgeht, die der Gesetzgeber gewöhnlich an Aufwand- und Ertragrechnungen stellt. Es wurden einige Momente als wesentlich herausgestellt, die noch einmal kurz zusammengefaßt seien.

In der ER ist neben dem ermittelten Jahreserfolg auch seine Verteilung, wenn es ein Gewinn und seine Abdeckung, wenn es ein Verlust ist, auszuweisen. Die ER ist eine Bruttorechnung, d. h. Aufwendungen und Erträge, auch für Lieferungen innerhalb des Unternehmens, sind vollständig und ohne Saldierungen auszuweisen. Die neutralen Aufwendungen und Erträge werden weitgehend von den übrigen Erfolgsfaktoren getrennt. Durch die Erstellung von Einzelerfolgsrechnungen und durch die gesonderte Abrechnung der Nebengeschäfte wird der Erfolg nach den verschiedenen Haupt- und Nebenbetrieben getrennt ermittelt. Innerhalb der Einzel- wie der Gesamterfolgsrechnungen wird der Aufwand weiter nach stellen- und artenmäßigen Gesichtspunkten aufgegliedert. Die funktionale Gliederung gibt den Blick in die betrieblichen Verhältnisse frei. Sie ist dem technischen Aufbau der Versorgungsbetriebe angepaßt. Außerdem werden, jedoch mit Ausnahme des größten Teils der Personalaufwendungen, die im Jahresbericht zu vermerken sind, alle die Aufwandarten gezeigt, deren Ausweis auch § 132 Akt. Ges. vorschreibt.

Diese Ausführlichkeit, insbesondere aber die Verwirklichung einer weitgehend funktionalen Gliederung, ist auf die Information der kommunalen Führungsgremien und Aufsichtsorgane, nicht auf eine Veröffentlichung, abgestellt.

Das ergibt sich daraus, daß die ER nicht, oder nach neuerem Eigenbetriebsrecht nicht in dieser Form, veröffentlicht werden muß. Die ER gem. Formblatt 4 ist als Mittel der internen Information, der Betriebskontrolle und der Wirtschaftlichkeitsüberwachung gedacht. Sie soll Ausgangspunkt von Rationalisierungsmaßnahmen sein.

Ob die ER bei all ihren Vorzügen und ihrer Ausführlichkeit diesen Anforderungen gewachsen ist, muß bezweifelt werden. Gegen eine hinreichende Eignung der ER für Zwecke der Wirtschaftlichkeitsüberwachung lassen sich mehrere Einwände erheben.

Vor allem ist zu beachten, daß die ER als Nachweis über den Kapitalverbleib und -ersatz nur eine übersichtliche Darstellung der Aufwendungen und Erträge sein kann. Deshalb werden die auf einer Vielzahl von Stellen angefallenen Aufwendungen in einigen wenigen Bereichen zusammengefaßt ausgewiesen.

Wenn der Anfall an Aufwendungen kontrolliert, insbesondere seine Entwicklung aber günstig beeinflußt werden soll, kann auf eine tiefe Gliederung, die bis auf die einzelnen Stellen zurückgeht, nicht verzichtet werden. Eine derart weitgehende Gliederung läßt sich nur außerhalb der ER in einer gesonderten Rechnung durchführen.

Es wurde mehrfach darauf hingewiesen, daß ein Teil der Aufwendungen in Form von Arten auszuweisen ist, die funktional gegliederten Ansätze damit unvollständig sind. Dieser Mangel wäre erträglich, wenn der Anteil der nicht auf die Stellen verteilten Aufwandsarten in jedem Falle den gleichen Umfang besäße. Daß dem nicht so ist, wurde auf S. 59 ff. ausführlich dargelegt.

Zu einer weiteren Einschränkung der Aussagefähigkeit der funktionalen Gliederung führt das Vorhandensein gemeinsamer, für mehrere Betriebszweige oder mehrere Betriebsbereiche arbeitender „Kosten“-stellen und Hilfsbetriebe. Die bei ihnen anfallenden Aufwendungen werden nur teilweise umgelegt. Da Art und Zahl der gemeinsamen Kostenstellen von Betrieb zu Betrieb sich ändern und die bei ihnen anfallenden Aufwendungen mitunter hoch sind, wird die Aussagefähigkeit weiter beeinträchtigt.

Die Gliederung der Aufwendungen gem. Formblatt 4 soll die Betriebsüberwachung vor allem auf dem Wege des Vergleichs ermöglichen. Um zu einer einwandfreien Kontrolle der Betriebsgebarung zu kommen, ist jedoch die Einbeziehung des gesamten Werteverzehrs in die Vergleichsrechnung einschließlich der Zusatzkosten erforderlich. Auf die Berücksichtigung der kalkulatorischen Kosten kann, da ihr Anfall besonders infolge Anwendung verschiedener technischer Verfahren stark schwankt, nicht verzichtet werden. Nachdem die ER eine Abrechnung des angefallenen Aufwandes und die Einbeziehung von kalkulatorischen Kosten nicht vorgesehen ist, kann eine Vergleichsrechnung einwandfrei nur in der Kostenrechnung durchgeführt werden. Hinzukommt, daß, wie oben betont wurde, bei der Vergleichsrechnung auf die einzelnen Kostenstellen zurückgegangen werden muß.

All diese Einwendungen zeigen, daß die ER nach Inhalt und Ausgestaltung als alleiniges Instrument zur Überwachung der Wirtschaftlichkeit nicht ausreichend ist. Aus diesem Grund wurde der von den Verbänden der Elektrizitäts- sowie der Gas- und Wasserwirtschaft ausgearbeitete Kontenrahmen, dessen Ziel in der Durchführung einer funktionsfähigen Kostenrechnung liegt, auch vom VKU den Mitgliedswerken zur Einführung empfohlen. Durch die Einführung einer Kostenrechnung wird die ER nicht überflüssig. Sie hat den Nachweis über das Zustandekommen des Unternehmungserfolges zu führen.

Die sich mehrenden Angriffe aus Kreisen der gemeindlichen Versorgungswirtschaft richten sich auch nicht gegen die ER an sich, sondern gegen die

Art ihrer Durchführung, wie sie vom Formblatt 4 vorgeschrieben wird. Nach der Einführung einer laufenden Selbstkostenrechnung bei einer Anzahl von Werken auf der Grundlage des Kontenrahmens haben sich Schwierigkeiten ergeben. Sie resultieren aus dem Erfordernis, die Kostenstellenrechnung nicht nur der Durchführung der Selbstkostenrechnung, sondern auch der Entwicklung der funktionalen Ansätze der ER zugrunde zu legen.

Diese Verbindung zweier Zwecke in einer Rechnung hat auf der einen Seite dazu geführt, daß bei der Durchführung der Selbstkostenrechnung auf die Entwicklung der ER Rücksicht genommen werden muß; so vor allem bei der Übernahme der Kostenarten auf die Kostenstellen, die in einer bestimmten Reihenfolge durchzuführen ist, bei der Umlage der Kosten von Hilfs- und gemeinsamen Kostenstellen auf Hauptkostenstellen und bei der Zusammenfassung von Einzel- zu Endkostenstellen. Der Selbstkostenrechnung erwachsen daraus gewisse Schwierigkeiten.

Auf der anderen Seite stehen der Aufstellung der ER noch größere Hindernisse im Weg. Die ER in der bestehenden Form muß aus 2 Abrechnungskreisen, nämlich aus der Finanzbuchhaltung und, soweit es sich um die funktionalen Ansätze handelt, aus der Kostenrechnung entwickelt werden.²⁹²⁾ In der Praxis hat sich gezeigt, daß die Überleitung der funktionalen Ansätze aus der Kostenrechnung über die behelfsmäßige Konstruktion einer Kontenbrücke in die ER erhebliche Schwierigkeiten bereitet.²⁹³⁾ Weitere Schwierigkeiten ergeben sich im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses bei der Untersuchung der Ansätze auf ihren Inhalt und ihre Entwicklung aus der Buchhaltung. Besonders unvorteilhaft wirkt sich die erhebliche Mehrarbeit aus, die die Entwicklung der funktionalen Ansätze aus der Kostenrechnung erforderlich macht. Angesichts des Mangels an kaufmännisch geschultem Personal in der gemeindlichen Wirtschaft einerseits und der Bestrebungen zur Verwaltungsvereinfachung andererseits ist dieser Umstand doppelt belastend. Aus einer Umfrage, die die Verbände der Versorgungswirtschaft bei ihren Mitgliedswerken veranstaltet haben, geht hervor, daß aus diesem Grund viele Eigenbetriebe sich nicht zur Einführung des neuen Kontenrahmens entschließen konnten. Diese Betriebe verzichten zu Gunsten der gesetzlich vorgeschriebenen ER auf die Durchführung der mindest genauso wichtigen Kostenrechnung.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände gelangt man zu einem unerwarteten Ergebnis:

Die ER gem. Formblatt 4 löst die ihr gestellten Aufgaben nicht nur unvollständig, sie steht auch deren besserer Erfüllung durch die Kostenrechnung störend im Weg.

Es ist deshalb erforderlich, eine reinliche Scheidung der Aufgaben zwischen Erfolgsrechnung und Kostenrechnung herbeizuführen. An jeden Rechnungszweig sollten entsprechend dem ökonomischen Prinzip nur die Anforderungen gestellt werden, die er am besten oder mit dem geringsten Aufwand erfüllen kann. Die Aufgabe der ER besteht aber primär darin, Nachweis der

²⁹²⁾ Auf die sich dabei ergebende weitere Verwässerung der Aussagefähigkeit wurde auf S. 69 f. hingewiesen.

²⁹³⁾ Die angewandten Verfahren sollen hier nicht näher erläutert werden, s. dazu: Stelling: „Der Betriebsabrechnungsbogen im Versorgungsbetrieb“ in „Die Wirtschaftsprüfung“ 1954 S. 174 ff.
derselbe: „Die praktische Einführung des Betriebsabrechnungsbogens (BAB) in der Versorgungswirtschaft“ in „Gas- und Wasserfach, Ausgabe Gas“ 1957 S. 411 ff.

Entstehung des Unternehmungserfolges zu sein. Sie läßt sich auch über eine ER, die die reine Darstellung der Aufwendungen nach Arten verwirklicht, lösen. Eine derartige Rechnung kann unmittelbar und einfach aus den Zahlen der Finanzbuchhaltung gewonnen werden. Die Stellenkonten der Betriebsbuchhaltung bleiben somit ausschließlich der Kostenrechnung vorbehalten. Eine Regelung der Ausweisfrage in diesem Sinne wird durch § 21 Abs. 6 EBG zugelassen. Danach ist die ER wahlweise nach der reinen „Kostenartenrechnung“ oder nach der kombinierten „Kostenstellen — Kostenartenrechnung“ zu gliedern. Wendet ein Betrieb die „Kostenartenrechnung“ an, so ist diese durch eine nach Kostenstellen gegliederte Erfolgsübersicht zu ergänzen. Die als Anlagen 6—8 beigelegten Formblätter zum EBG gehen auf Vorschläge des VKU zurück. Man hat zwei Möglichkeiten zugelassen, da innerhalb des Verbandes noch keine Einigung über die zweckmäßigste Lösung der Ausweisfrage erzielt werden konnte.

Die nach Arten gegliederte ER ist eine Bruttorechnung. Ebenso wie im Formblatt 4 wird eine verhältnismäßig klare Aussonderung des neutralen Ergebnisses vorgenommen; auch die Verteilung des Jahresgewinnes bzw. die Abdeckung des Jahresverlustes sind nachzuweisen. In der Erfolgsübersicht werden die Aufwendungen und Erträge auf die einzelnen Haupt- und Nebenbetriebe verteilt ausgewiesen.

Für den Ausweis der Aufwendungen nach Arten sprechen abgesehen davon, daß er die Durchführung einer funktionsfähigen Kostenrechnung nicht stört, einige weitere Argumente. Gem. § 22 EigVO werden häufig andere Eigenbetriebe vor allem Verkehrsbetriebe mit Versorgungsbetrieben zusammengefaßt. Für diese zusammengefaßten Betriebe ist gem. § 24 Abs. 1 auch ein gemeinsamer Jahresabschluß aufzustellen. Durch das Formblatt 4, das ganz auf die Verhältnisse der Versorgungsbetriebe zugeschnitten ist, wird dieser Situation nicht Rechnung getragen. Der Betriebsaufwand von Verkehrsbetrieben läßt sich nicht in eine Gliederung pressen, die zwischen Erzeugung, Spannung und Verteilung unterscheidet. Wenn beide Rechnungen, die für Verkehrs- und die für Versorgungsbetriebe nach Arten gegliedert werden, ergeben sich diese Schwierigkeiten nicht.

Außerdem ist zu erwarten, daß in den kommenden Eigenbetriebsgesetzen bzw. -verordnungen ähnlich wie in der EigVO NW und im EBG eine Veröffentlichung der ER mindestens in der Form, die das Aktiengesetz vorsieht, zur Pflicht gemacht wird. Wenn die gemeindlichen Eigenbetriebe ebenso wie die privaten Unternehmen ohne zwingenden Grund nicht über die Mindestanforderungen bei der Publizierung ihrer Abschlüsse hinausgehen wollen, müssen sie eine weitere ER in der Form der aktienrechtlichen Mindestgliederung vorlegen. Ein aus drei Betriebszweigen bestehendes Versorgungsunternehmen, das mit einem Verkehrsunternehmen zusammengeschlossen ist, hat dann folgende Erfolgsrechnungen aufzustellen:

1. ER für den Betriebszweig Stromversorgung
2. ER für den Betriebszweig Gasversorgung
3. ER für den Betriebszweig Wasserversorgung
4. ER für den Verkehrsbetrieb ²⁹⁴⁾
5. Gemeinsame ER für alle Betriebszweige
6. Die in der Form der aktienrechtlichen Mindestgliederung zu veröffentliche ER.

²⁹⁴⁾ gem. Ausf. Anw. zu § 23 EigVO ist das Muster 7 der Anlagen zur 1. DVO zum Akt. Ges. vom 29. September 1937 (RGBl. I S. 1026 und 1044) anzuwenden.

Bei der einheitlichen Anwendung der reinen Aufwandartenrechnung, die durch die Erfolgsübersicht ergänzt wird, läßt sich mit der Erstellung einer ER auskommen. Saldierungen für die zu publizierende ER lassen sich ohne Schwierigkeiten durchführen.

Trotz dieser Nachteile der Gliederung des Formblattes 4 soll hier nicht behauptet werden, daß die reine Aufwandartenrechnung ausführlicher und aussagefähiger ist. Worauf es jedoch entscheidend ankommt ist, daß die kombinierte Aufwandstellen — Aufwandartenrechnung die ihr gestellten Aufgaben nur unzureichend erfüllt und darüber hinaus einer besseren Lösung dieser Aufgaben durch die Selbstkostenrechnung im Wege steht. Die Aussagefähigkeit des Rechnungswesens als Gesamtheit wird dadurch weitgehend beeinträchtigt. Aus diesem Grund sollte man eine Lösung der Ausweisfrage auf der Basis der reinen Aufwandartenrechnung in der Zukunft verwirklichen.

Hier gilt der Satz:

Eine brauchbare Lösung ist nur solange gut, als sie die Verwirklichung einer besseren nicht hemmt.

VERZEICHNIS DER ABKURZUNGEN

a.a.O.	am angegebenen Ort
AG	Aktiengesellschaft
A/KAE	Ausführungsanordnung zur Konzessionsabgabenordnung
Akt. Ges.	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
Ausf. Anw.	Ausführungsanweisung
B. Anz.	Bundesanzeiger
Bd	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BStBl	Bundessteuerblatt
DGO	Deutsche Gemeindeordnung
D/KAE	Durchführungsbestimmungen zur Konzessionsabgabenanordnung
Diss.	Dissertation
DVO	Durchführungsverordnung
EBG	Eigenbetriebsgesetz für das Land Hessen
EigVO bzw.	Eigenbetriebsverordnung von 1938
EigVO 38	Eigenbetriebsverordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
EigVO NW	Eigenbetriebsverordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
ER	Erfolgsrechnung
Erl.	Erläuterung
EW	Elektrizitätswerk
GemHVO	Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden
GO	Gemeindeordnung
GO Bay.	Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern
GO NW	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GuWF	Gas- und Wasserfach
GVB1	Gesetz- und Verordnungsblatt
GW	Gaswerk
i Vbg	in Verbindung
KAE	Konzessionsabgabenanordnung
MB1	Ministerialblatt
MB1iV	Ministerialblatt für die preußische innere Verwaltung
MinAB1	Ministerialamtsblatt
MittBl	Mitteilungsblatt
NW	Nordrhein-Westfalen
Pos.	Position
R. Anz	Reichsanzeiger
RdErl	Runderlaß
RFH	Reichsfinanzhof
RFM	Reichsminister der Finanzen
RfPr	Reichskommissar für die Preisbildung
RGB1	Reichsgesetzblatt
RGZ	Reichsgericht in Zivilsachen
RMB1iV	Ministerialblatt des Reichs- und Preußischen Ministers des Innern
RMdI	Reichsminister des Innern
RuPrMdI	Reichs- und Preußischer Minister des Innern
VO	Verordnung
WW	Wasserwerk
ZföW	Zeitschrift für öffentliche Wirtschaft

Jahresbilanz für alle Eigenbetriebe

Vermögensseite

I. Anlagevermögen

1. Sachanlagen nach beigemäßigtem Anlagenachweis
2. Finanzanlagen ¹⁾
 - a) Beteiligungen
 - b) Wertpapiere

II. Umlaufvermögen

1. Bau- und Installationsstoffe
2. Sonstige Verbrauchsstoffe
3. Halb- und Fertigerzeugnisse
4. Handelswaren
5. Wertpapiere
6. Grundpfandforderungen
7. Gegebene Anzahlungen
8. Liefer- und Leistungsforderungen
 - a) berechnete
 - b) zusätzlich (abzüglich) noch nicht (zuviel) abgelesenen Verbrauch
9. Forderungen an die Gemeinde
 - a) aus angelegten Geldmitteln
 - b) aus Leihgeldern mit einer Laufzeit von mindestens einem Jahr
 - c) aus Vorauszahlungen auf den Jahresgewinn
 - d) sonstige
10. Forderungen an Beteiligungsunternehmen
11. Forderungen an leitende Personen
12. Wechsel
13. Schecks
14. Barmittel ²⁾
15. Sparkassen- und Bankguthaben
16. Sonstige Forderungen

III. Abgrenzposten

1. Darlehensbeschaffungskosten einschl. Auszahlungsabzug
2. Sonstige Abgrenzposten

IV. Jahresverlust

V. Vermerke (nachrichtlich)

1. Rückgriffsrechte gemäß Schuldenseite VI,1
2. Rückgriffsrechte gemäß Schuldenseite VI,2
3. Bestände gemäß Schuldenseite VI,3

¹⁾ Getrennt anzugeben sind: Anfangsstand, Zugänge, Zuschreibungen, Abgänge, Abschreibungen, Endstand.

²⁾ Geldbestand, Reichsbankguthaben, Postcheckguthaben.

Schuldenseite

I. Eigenkapital ¹⁾

1. Stammkapital
2. Offene Rücklagen
 - a) für allgemeine Zwecke
 - b) für Erweiterungen
 - c) für Unterstützungen
 - d)

II. Rückstellungen ¹⁾

1. für Zahlungsausfälle
2. Bauzuschüsse
3. für Versorgungsverpflichtungen
4. Sonstige Rückstellungen

III. Verbindlichkeiten

1. Darlehen bei Fremden (unter Anführung einer dinglichen Sicherung)
2. Grundpfandschulden
3. Empfangene Pfandgelder
 - a) von Betriebsangehörigen
 - b) sonstige
4. Empfangene Werkspareinlagen
5. Empfangene Anzahlungen
6. Liefer- und Leistungsschulden
7. Schulden bei der Gemeinde
 - a) Leihgelder mit einer Laufzeit von mindestens einem Jahr
 - b) aus Vorauszahlungen auf den Jahresverlust
 - c) sonstige
8. Schulden bei Beteiligungsunternehmen
9. Weichelschulden
10. Sparkassen- und Bankschulden
11. Sonstige Schulden

IV. Abgrenzposten

V. Jahresgewinn

VI. Vermerke (nachrichtlich)

1. Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften sowie aus Gewährleistungsvträgen, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriff-Forderungen gegenüberstehen.
2. Haftungsverhältnisse und Verbindlichkeiten, soweit nicht aus der Jahresbilanz ersichtlich, einschl. Pfandbestellungen und Sicherungsüberreibungen sowie Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln und Schecks.
3. Verbindlichkeiten aus Pfändern (unbaren Sicherheiten), die dem alleinigen Zugriff des Eigenbetriebs entzogen sind.

¹⁾ Getrennt anzugeben sind: Anfangsstand, Zuführungen, Entnahmen, Endstand, vgl. § 19 Abs. 4 der VO

Kopfspalten des Anlagenachweises

1. Anlagegruppe ¹⁾		
2.—5. Anschaffungswerte		
2. Anfangsstand		 DM ²⁾
3. Zugang ³⁾	} zu Anschaffungswerten	 DM
4. Abgang ³⁾		 DM
5. Endstand ⁴⁾		 DM
6.—9. Abschreibungen		
6. Anfangsstand		 DM
7. Zugang, d. h. Abschreibungen im Wirtschaftsjahr ²⁾		 DM
8. Abgang, d. h. angesammelte Abschreibungen auf die in Spalte 4 ausgewiesenen Abgänge ²⁾		 DM
9. Endstand ⁵⁾		 DM
10. Buchrestwerte (Endstand) ⁶⁾		 DM
11.—12. Kennzahlen		
11. Durchschnittlicher Abschreibungssatz ⁷⁾		 v.H. ⁸⁾
12. Durchschnittlicher Buchrestwert ⁸⁾		 v.H. ⁸⁾

¹⁾ Versorgungsbetriebe bilden die Gruppen gemäß Formblatt 3

²⁾ Statt „RM“ nach §2 des Währungsgesetzes jetzt: „DM“

³⁾ Sind Umbuchungen von einer Anlagegruppe in die andere vorgenommen worden, so sind sie (als Zuteilungen oder Abbuchungen) gesondert aufzuführen und zusammenzuzählen.

⁴⁾ Spalten 2+3—4

⁵⁾ Spalten 6+7—8

⁶⁾ Spalten 5—9

⁷⁾ (Spalte 7 x 100) : Spalte 5

⁸⁾ (Spalte 10 x 100) : Spalte 5

⁹⁾ Mit einer Dezimale angeben, z. B. 56,2 v. H.

Gliederung des Anlagennachweises der Versorgungsbetriebe

I. Elektrizitätswerk

1. Erzeugung und Bezug
 - Unbebaute Grundstücke ¹⁾
 - Tief- und Wasserkräftenanlagen
 - Bebaute Grundstücke ¹⁾
 - Betriebseinrichtungen
2. Umspannung, Umformung, Speicherung
 - Unbebaute Grundstücke ¹⁾
 - Bebaute Grundstücke ¹⁾
 - Betriebseinrichtungen
3. Verteilung
 - Leitungsnetz und Hausanschlüsse
 - Messer (Licht- und Kraftstrommesser, Schaltuhren, Höchstlastanzeiger usw. einschließlich Lagerbestand)
 - Vermietete Einrichtungen (Straßenbeleuchtung)
4. Gemeinsame Betriebsanlagen
 - Unbebaute Grundstücke ¹⁾
 - Bebaute Grundstücke ¹⁾
 - Betriebseinrichtungen
5. Anlageähnliche Rechte ²⁾

II. Gaswerk

1. Erzeugung und Bezug
 - Unbebaute Grundstücke ¹⁾
 - Bebaute Grundstücke ¹⁾
 - Betriebseinrichtungen
2. Speicherung, Verdichtung, Druckregelung
 - Unbebaute Grundstücke ¹⁾
 - Bebaute Grundstücke ¹⁾
 - Betriebseinrichtungen
3. Verteilung
 - Rohrnetz und Hausanschlüsse
 - Gasmesser (einschl. Lagerbestand)
 - Vermietete Einrichtungen (Straßenbeleuchtung)
4. Gemeinsame Betriebsanlagen
 - Unbebaute Grundstücke ¹⁾
 - Bebaute Grundstücke ¹⁾
 - Betriebseinrichtungen
5. Anlageähnliche Rechte ²⁾

¹⁾ und ²⁾ s. nebenstehend

III. Wasserwerk

1. Wassergewinnung und -bezug
 - Unbebaute Grundstücke ¹⁾
 - Bebaute Grundstücke ¹⁾
 - Betriebseinrichtungen
2. Speicherung
 - Unbebaute Grundstücke ¹⁾
 - Bebaute Grundstücke ¹⁾
 - Betriebseinrichtungen
3. Verteilung
 - Rohrnetz und Hausanschlüsse
 - Messer (einschl. Lagerbestand)
 - Vermietete Einrichtungen
4. Gemeinsame Betriebsanlagen
 - Unbebaute Grundstücke ¹⁾
 - Bebaute Grundstücke und Gebäude ¹⁾
 - Betriebseinrichtungen
5. Anlageähnliche Rechte ²⁾

IV. Gemeinsame Anlagen aller Werke

- Unbebaute Grundstücke ¹⁾
- Bebaute Geschäftsgrundstücke ¹⁾
- Bebaute Wohngrundstücke ¹⁾
- Einrichtungen
- Fuhrpark
- Anlageähnliche Rechte ²⁾

V. Betriebsfremde Anlagen

.....

VI. Untertage Bauten (nur Jahresendstand)

- Elektrizitätswerk
- Gaswerk
- Wasserwerk
- Gemeinsame Anlagen aller Werke
- Betriebsfremde Anlagen

¹⁾ Ein (bebautes oder unbebautes) Grundstück, das zu mehreren Werken, (Hauptgruppen) der Gliederung gehört, ist in derjenigen Hauptgruppe zu führen, der es hauptsächlich dient. Etwaiger erfolgswirksamer Aufwand für ein solches Grundstück ist trotzdem sachgemäß auf alle beteiligten Aufwandstellen zu verrechnen.

²⁾ Vorkommendenfalls zu unterteilen.

Jahreserfolgsrechnung der Versorgungsbetriebe

Aufwandsseite

I. Betriebsaufwand

1. Erzeugung und Bezug
- a) Laufender Aufwand (Betriebskosten)
- b) Unterhaltungsaufwand
- c) allgemeiner Aufwand
2. Speicherung usw.¹⁾
3. Verteilung

II. Sonstiger und gemeinsamer Betriebsaufwand

1. Geschäftsaufwand

1. Verwaltung
2. Werbung
3. Nebengeschäfte
4. Aufwand zum Grundstücksertrag
5. Gesetzliche Berufsbeiträge
6. Gesamter Versorgungsaufwand
7. Gemeinsamer Restaufwand

III. Finanzaufwand

1. Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagensachvermögen
2. Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagefinanzvermögen
3. Zuführung zur Rückstellung für Zahlungsausfälle
4. Nach dem Aktiengesetz ausweispflichtige Steuern
5. Sonstige Steuern und öffentliche Abgaben
6. Zinsaufwand
7. Abgaben an die Gemeinde¹⁾
 - a) Wegeunterhaltungsabgabe
 - b) Sonstige Wege- und Betriebsabgaben
 - c) Sonstige Abgaben

IV. Außergewöhnlicher Aufwand

1. Außergewöhnliche Abschreibungen auf Anlagensachvermögen
2. Außergewöhnliche sonstige Abschreibungen
3. Betriebsfremder Aufwand
4. Sonstiger außergewöhnlicher Aufwand

V. Jahresgewinn

1. für den ordentlichen Haushalt der Gemeinde
2. für die Erweiterungsrücklage
3. für Eigenkapitalkonto²⁾

¹⁾ Nach Betriebszweigen getrennt.

²⁾ Im Elektrizitätswerk: Speicherung, Umspannung, Umformung; im Gaswerk: Speicherung, Verdichtung, Druckregelung; im Wasserwerk: Pump-, Speicherungs- und Regieranlagen im Netz.

³⁾ Hierunter gehören nur Abgaben an die Eigentümergemeinschaft.

⁴⁾ Einzelkonten gemäß Bilanz sind anzugeben.

Ertragsseite

I. Betriebsertrag¹⁾

1. Strom, Gas, Wasser
 - a) Verkauf
 - b) Absatz an die Gemeinde
 - c) Verbrauch²⁾
2. Koks
 - a) Verkauf
 - b) Absatz an die Gemeinde
 - c) Verbrauch²⁾
 - d) Bestandsmehrwert (+) oder -minderwert (—)
3. Sonstige Erzeugnisse
 - a) Verkauf
 - b) Absatz an die Gemeinde
 - c) Verbrauch²⁾
 - d) Bestandsmehrwert (+) oder -minderwert (—)

II. Geschäftsertrag

1. Nebengeschäftsertrag
2. Grundstücksertrag
3. Sonstiger Ertrag

III. Finanzertrag

1. Zinsertrag
2. Sonderertrag aus Anlagefinanzvermögen

IV. Außergewöhnlicher Ertrag

1. Entnahmen aus der Rückstellung der Bauzuschüsse
2. Überschuß aus Vermögensveräußerung
3. Zuwendungen Dritter
4. Sonstiger außergewöhnlicher Ertrag

V. Jahresverlust

1. abzudecken aus dem ordentlichen Haushalt der Gemeinde
2. abzudecken aus sonstigen Gemeindemitteln
3. abzudecken aus Eigenkapitalkonto³⁾

¹⁾ Nach Betriebszweigen getrennt.

²⁾ Ohne den Verbrauch im Erzeugungsbereich; es fehlen also z. B. im Elektrizitätswerk Strom für die Maschinen des Erzeugungsbetriebes, im Gaswerk Koks für Unterfeuerung und Wassergasanlage; auch das Wasser für die Rohrnetzpumpen sowie Strom oder Gas für die Messprüfung brauchen nicht wertmäßig verrechnet zu werden.

³⁾ Einzelkonten gemäß Bilanz sind anzugeben.

Jahreserfolgsrechnung der Versorgungsbetriebe

Aufwandsseite

I. Betriebsaufwand ¹⁾

1. Erzeugung und Bezug
 - a) laufender Aufwand (Betriebskosten)
 - b) Unterhaltungsaufwand
 - c) allgemeiner Aufwand

2. Speicherung usw. ²⁾

3. Verteilung

4. Sonstiger und gemeinsamer Betriebsaufwand

II. Geschäftsaufwand

1. Verwaltung

2. Werbung

3. Nebengeschäfte

4. Aufwand zum Grundstücksertrag

5. Gesetzliche Berufsbeiträge ³⁾

6. Gesamter Versorgungsaufwand

7. Gemeinsamer Restaufwand

III. Finanzaufwand

1. Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagensachvermögen

2. Gewöhnliche Abschreibungen auf Anlagefinanzvermögen

3. Zuführungen zur Wertberichtigung zum Umlaufvermögen

4. Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen

5. Sonstige Steuern und öffentliche Abgaben

6. Zinsaufwand

7. Abgaben an die Gemeinde ⁴⁾

a) Konzessionsabgabe

b) Wegeunterhaltungsabgabe

c) Sonstige Abgaben

IV. Außergewöhnlicher Aufwand

1. Außergewöhnliche Abschreibungen auf Anlagensachvermögen

2. Außergewöhnliche sonstige Abschreibungen

3. Betriebsfremder Aufwand

4. Sonstiger außergewöhnlicher Aufwand

V. Jahresgewinn

1. für den ordentlichen Haushalt der Gemeinde

2. für Rücklagekapital ⁵⁾

1) Nach Betriebszweigen getrennt:

2) Im Elektrizitätswerk: Speicherung, Umspannung, Umformung;

im Gaswerk: Speicherung, Verdichtung, Druckregelung;

im Wasserwerk: Pump-, Speicherungs- und Regieranlagen im Netz.

3) Bei Geringfügigkeit auch unter II/7.

4) Hierunter gehören nur Abgaben an die Eigentümergemeinschaft.

5) Einzelkonten gemäß Bilanz sind anzugeben.

Ertragsseite

I. Betriebsertrag ¹⁾

1. Strom, Gas, Wasser

a) Verkauf

b) Absatz an die Gemeinde

c) Verbrauch ²⁾

2. Koks

a) Verkauf

b) Absatz an die Gemeinde

c) Verbrauch ²⁾

d) Bestandsmehrwert (+) -minderwert (—)

3. Sonstige Erzeugnisse

a) Verkauf

b) Absatz an die Gemeinde

c) Verbrauch ²⁾

d) Bestandsmehrwert (+) -minderwert (—)

II. Geschäftsertrag

1. Nebengeschäftsertrag

2. Grundstücksertrag

3. Sonstiger Ertrag

III. Finanzertrag

1. Zinsertrag

2. Sonderertrag aus Anlagefinanzvermögen

VI. Außergewöhnlicher Ertrag

1. Entnahmen aus der Rückstellung der Bauzuschüsse

2. Überschuß aus der Vermögensveräußerung

3. Zuwendungen Dritter

4. Entnahmen vom Rücklagekapital

5. Sonstiger außergewöhnlicher Ertrag

V. Jahresverlust

1. abzudecken aus Rücklagekapital ³⁾

2. abzudecken aus Gemeindemitteln

3. Vorrat auf neue Rechnung

1) Nach Betriebszweigen getrennt:

2) Ohne den Verbrauch im Erzeugungsbereich; es fehlen also z. B. im Elektrizitätswerk Strom für die Maschinen des Erzeugungsbetriebs, im Gaswerk Koks für die Unterfeuerung und Wassergasanlage; auch das Wasser für die Rohrnetzspülung sowie Strom oder Gas für die Messerprüfung brauchen nicht wertmäßig verrechnet zu werden.

3) Einzelkonten gemäß Bilanz sind anzugeben.

Jahreserfolgsrechnung

Aufwandseite

I. Betriebsaufwand ¹⁾

1. Erzeugung, Gewinnung und Bezug

- a) laufender Aufwand
- b) Unterhaltungsaufwand

2. Speicherung usw. ²⁾

- a) laufender Aufwand ³⁾
- b) Unterhaltungsaufwand ³⁾

3. Verteilung

- a) laufender Aufwand ³⁾
- b) Unterhaltungsaufwand ³⁾

4. Sonstiger und gemeinsamer Betriebsaufwand

II. Geschäftsaufwand

1. Verwaltung

2. Vertrieb ⁴⁾

3. Sonstiger und gemeinsamer Geschäftsaufwand

III. Nebengeschäftsaufwand ⁵⁾

IV. Gesamter Versorgungsaufwand

V. Ordentliche Abschreibungen

- 1. auf Anlagesachvermögen
- 2. auf Umlaufvermögen ⁶⁾

VI. Steuern und öffentliche Abgaben

- 1. Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen
- 2. Vermögensabgabe zum Lastenausgleich
- 3. Sonstige Steuern und öffentliche Abgaben

VII. Zinsaufwand

VIII. Konzessions- und Wegeentgelte

IX. Außerordentlicher Aufwand

- 1. Außerordentl. Abschreibungen auf Anlagesachvermögen ⁷⁾
- 2. Steuerliche Sonderabschreibungen
- 3. Sonstige außerordentliche Abschreibungen
- 4. Sonstiger außerordentl. oder betriebsfremder Aufwand

X. Jahresgewinn

- 1. für den ordentlichen Haushalt der Gemeinde
- 2. für Rücklagenkapital ⁸⁾
- 3. für die Abdeckung eines Verlustvortrages

Ertragseite

I. Betriebsertrag

- 1. Strom und Fernheizwärme
- 2. Gas, Koks und Nebenerzeugnisse
- 3. Wasser
- 4. Sonstige Lieferungen und Leistungen

II. Aktivierter Aufwand

III. Nebengeschäftsertrag ⁹⁾

IV. Zins- und Beteiligungsertrag

V. Außerordentlicher Ertrag

- 1. Entnahme aus der Rückstellung der Bauzuschüsse
- 2. Ertrag aus Vermögensveräußerung ¹⁰⁾
- 3. Entnahmen vom Rücklagenkapital
- 4. Sonstiger außerordentlicher oder betriebsfremder Ertrag

VI. Jahresverlust

- 1. abzudecken aus Rücklagenkapital ⁸⁾
- 2. abzudecken aus Gemeindemitteln
- 3. Vortrag auf neue Rechnung

¹⁾ Nach Betriebszweigen getrennt.

²⁾ Im Elektrizitätswerk: Speicherung, Umspannung, Umformung; im Gaswerk: Speicherung, Verdichtung, Druckregelung; im Wasserwerk: Pump-, Speicherungs- und Regieranlagen im Netz.

³⁾ Aufgliederung nach a) und b) freigestellt.

⁴⁾ Einschließlich Werbung.

⁵⁾ Einschließlich des Aufwands zum Grundstücksertrag

⁶⁾ Einschließlich Zuführung zur Wertberichtigung.

⁷⁾ Einschließlich Buchrestwerte ausgeschiedener Anlagen, jedoch ohne steuerliche Sonderabschreibungen.

⁸⁾ Einzelkonten gemäß Bilanz sind anzugeben.

⁹⁾ Einschließlich Grundstücksertrag.

¹⁰⁾ Einschließlich Ertrag aus der Veräußerung von Finanzvermögen.

Jahreserfolgsrechnung

Aufwandsseite

1. Löhne und Gehälter ¹⁾
2. Gesetzliche Sozialabgaben
3. Gesamter Versorgungsaufwand
4. Sonstiger Sozialaufwand
5. Verbrauchsstoffe, Energie und Fremdleistungen

6. Ordentliche Abschreibungen
 - a) auf Anlagesachvermögen
 - b) auf Umlaufvermögen ²⁾

7. Steuern und öffentliche Abgaben

- a) Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen
- b) Vermögensabgabe zum Lastenausgleich
- c) Sonstige Steuern und öffentliche Abgaben

8. Zinsaufwand

9. Konzessions- und Wegeentgelte

10. Sonstiger ordentlicher Aufwand

11. Außerordentlicher Aufwand

- a) Außerordentliche Abschreibungen auf Anlagesachvermögen ³⁾
- b) Steuerliche Sonderabschreibungen
- c) Sonstige außerordentliche Abschreibungen
- d) Sonstiger außerordentlicher oder betriebsfremder Aufwand

12. Jahresgewinn

- a) für den ordentlichen Haushalt der Gemeinde
- b) für Rücklagenkapital ⁴⁾
- c) für die Abdeckung eines Verlustvortrages

¹⁾ Einschließlich aktivierter Löhne und Gehälter.

²⁾ Einschließlich Zuführung zur Wertberichtigung.

³⁾ Einschließlich Buchrestwerte unterschiedener Anlagen, jedoch ohne steuerliche Sonderabschreibungen.

Ertragsseite

1. Ertrag aus Lieferungen und Leistungen
 - a) Strom und Fernheizungswärme
 - b) Gas, Koks und Nebenerzeugnisse
 - c) Wasser

e) Verkehrsleistungen

- e) Sonstige Lieferungen und Leistungen

2. Aktivierter Aufwand

3. Zins- und Beteiligungsertrag

4. Sonstiger ordentlicher Ertrag ⁵⁾

5. Außerordentlicher Ertrag

- a) Entnahme aus der Rückstellung der Bauzuschüsse
- b) Ertrag aus Vermögensveräußerung ⁶⁾
- c) Entnahmen vom Rücklagenkapital
- d) Sonstiger außerordentlicher oder betriebsfremder Ertrag

6. Jahresverlust

- a) abzudecken aus Rücklagenkapital ⁴⁾
- b) abzudecken aus Gemeindemitteln
- c) Vortrag auf neue Rechnung

⁴⁾ Einzelkonten gemäß Bilanz sind anzugeben.

⁵⁾ Einschließlich Grundstücksertrag

⁶⁾ Einschließlich Ertrag aus der Veräußerung von Finanzvermögen.

Erfolgsübersicht

Kostenstellen Aufwandsarten	Betrag nach Formbl. 5	Allgemeine und gemeinsame Kostenstellen	Versorgungs-Betriebe				Verkehrs- betriebe ¹⁾	Andere Betriebe einschl. Neben- betriebe (Glieder- ung nach Bedarf)	Hilfs- betriebe ²⁾	Sonstige Betriebs- leistun- gen ³⁾	Akti- vierter Aufwand
			Elektri- zitäts- werk	Gaswerk	Wasser- werk	Andere Versor- gungs- zweige (z. B. Fernwärme)					
	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM
1 Löhne und Gehälter ⁴⁾	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2 Gesetzliche Sozialabgaben ⁴⁾											
3 Gesamter Versorgungsaufwand											
4 Sonstiger Sozialaufwand											
5 Verbrauchsstoffe, Energie und Fremdleistungen											
6 Ordentliche Abschreibungen											
7 Betriebsabhängige Steuern											
8 Zinsaufwand											
9 Konzessions- und Weagentgelte											
10 Sonstiger ordentlicher Aufwand											
Summe 1—10											
11 Umlagen und a) Abgabe Leistungs- ausgleich b) Zurechnung											
12 Aufwendungen 1—11											
13 Betriebserträge ⁶⁾											
14 Betriebsergebnis (+ = Gewinn/— = Verlust)											
15 Aus dem Erfolg zu deckende Steuern	—										
16 Außerord. Aufwand	—										
17 Zins- und Beteiligungsertrag außerord. Ertrag	—										
18 Unternehmenseing. ⁶⁾											
(+ = Gewinn/— = Verlust)											

Anmerkungen:

¹⁾ Spalte 8 ist gegebenenfalls nach Verkehrszweigen (Straßenbahn, Obus, Kraftomnibus, Schifffahrt und dgl.) aufzugliedern.

²⁾ Gesonderter Nachweis, soweit aus organisatorischen Gründen erforderlich.

³⁾ Arbeiten für Dritte usw.

⁴⁾ Die Löhne und Gehälter können mit den gesetz-

lichen Sozialabgaben zusammen ausgewiesen werden. Aktivierter Löhne werden in der Spalte „Aktivierter Aufwand“ nachgewiesen.

⁵⁾ Erträge aus Lieferungen und Leistungen, aktivierter Aufwand und sonstiger ordentlicher Ertrag (Formblatt 5, Ertragsseite, Ziffer k, 2 und 4).

⁶⁾ Übereinstimmung mit Formblatt 5, Aufwandseite Ziffer 12 bzw. Ertragsseite Ziffer 6.

Aufwand		Ertrag		Gesamtwerke	
I. Betriebsaufwand					
1. Erzeugung und Bezug					
a) Laufender Aufwand	1.177.276,72	357.278,79	37.562,57	1.572.118,08	
b) Unterhaltungsaufwand	19.161,62	11.426,72	4.240,87	34.829,21	
c) Allgemeiner Aufwand	7.153,—	1.334,82	4.032,37	12.520,19	
2. Speicherung usw.	1.819,27	10.376,53	843,25	13.039,05	
3. Verteilung	90.033,98	21.596,86	33.201,31	144.832,15	
4. Sonstiger und gemeinsamer Betriebsaufwand	83.823,22	30.532,55	28.691,27	143.047,04	
Summe I	1.379.267,81	432.546,27	108.571,64	1.920.385,72	
II. Geschäftsaufwand					
1. Verwaltung					
a) Werbung					
b) Nebengeschäfte					
c) Aufwand zum Grundstücksertrag					
2. Ges. Versorgungsaufwand					
3. Gemeins. Restaufwand					
Summe II					
III. Finanzaufwand					
1. Gew. Abschreibungen a. Anlagevermögen					
2. Zuführung z. Rückstellung f. Zahlungsausfälle					
3. Nach dem Aktiengesetz ausweispflichtige Steuern					
4. Sonstige Steuern und Abgaben					
5. Zinsaufwand					
6. Konzessionsabgabe					
Summe III					
IV. Außergewöhnlicher Aufwand					
1. Außergew. Abschr. a. Anlage					
2. Außergew. sonst. Abschrbn.					
3. Betriebsfremder Aufwand					
4. Sonst. außergew. Aufwand					
Summe IV					
V. Jahresgewinn					
Gesamtsumme:					
Ertrag					
I. Betriebsertrag					
1. Strom, Gas, Wasser					
a) Verkauf					
b) Absatz a. d. Gde					
c) Verbrauch					
2. Koks					
a) Verkauf					
b) Absatz a. d. Gde.					
c) Verbrauch					
d) Bestandsänderung					
3. Sonstige Erzeugnisse					
a) Verkauf					
Summe I					
II. Geschäftsertrag					
1. Nebengeschäftsertrag					
2. Grundstücksertrag					
3. Sonstiger Ertrag					
Summe II					
III. Finanzertrag					
1. Zinsertrag					
Summe III					
IV. Außergewöhnlicher Ertrag					
1. Entnahmen aus der Rückstellg. d. Bauzuschüsse					
2. Überschub aus Vermögensveräußerung					
4. Sonst. außergew. Ertrag					
Summe IV					
V. Jahresverlust					
Gesamtsumme:					

Erfolgsrechnung der Stadtwerke . . ., Abteilung Stromversorgung, für das Wirtschaftsjahr 1954

Aufwand	DM	Ertrag	DM
I. Betriebsaufwand		I. Betriebsertrag	
1. Erzeugung und Bezug		1. Strom	
a) Laufender Aufwand	1.177.276,72	a) Verkauf	2.458.581,99
b) Unterhaltungsaufwand	19.161,62	b) Absatz an die Gemeinde	85.991,42
c) Allgemeiner Aufwand	7.153,—	c) Verbrauch	6.280,83
2. Umspannung, Umformung	1.819,27		
3. Verteilung	90.033,98		
4. Sonstiger und gemeinsamer Betriebsaufwand	83.823,22		
	Summe I	Summe I	2.550.854,24
II. Geschäftsaufwand		II. Geschäftsertrag	
1. Verwaltung	193.420,94	1. Nebengeschäftsertrag	44.819,93
2. Werbung	2.218,03	2. Grundstücksertrag	2.036,80
3. Nebengeschäfte	32.898,65	3. Sonstiger Ertrag	12.931,07
4. Aufwand zum Grundstücksertrag	228,91		
5. Gesamter Versorgungsaufwand	105.615,11		
6. Gemeinsamer Restaufwand	17.726,60		
	Summe II	Summe II	59.787,80
III. Finanzaufwand		III. Finanzertrag	
1. Gew. Abschreibungen auf Anlagevermögen	174.570,72	1. Zinsertrag	5.168,76
2. Zuführg. z. Rückstellg. f. Zahlungsausfälle	3.144,59		
3. Nach dem Aktiengesetz ausweispflichtige Steuern	88.340,13		
5. Sonstige Steuern u. öffentl. Abgaben	1.041,20		
6. Zinsaufwand	41.480,40		
7. Konzessionsabgabe			
a) lfd.	169.599,—		
b) Nachzahlungen	10.809,—		
	Summe III	Summe III	5.168,76
IV. Außergewöhnlicher Aufwand		IV. Außergewöhnlicher Ertrag	
1. Außergew. Abschreibn. a. Anlagevermögen	380.268,21	1. Entnahme aus der Rückstellg. d. Bauzuschüsse	18.099,80
2. Außergew. sonst. Abschreibungen	6.393,74	2. Überschuß aus Vermögensveräußerung	11.884,19
3. Betriebsfremder Aufwand	4.980,—	4. Sonst. außergew. Ertrag	997,31
4. Sonst. außergew. Aufwand	10.999,13		
	Summe IV	Summe IV	30.981,30
V. Jahresgewinn		V. Jahresverlust	
Gesamtsumme	2.646.792,10	Gesamtsumme	2.646.792,10

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

a) Bücher, Dissertationen, Kommentare

- Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Auflage, Stuttgart 1957.
- Aubel, P. van: Amtliche Vorschriften zur Pflichtprüfung in Gemeinden und Gemeindebetrieben, 4. Auflage, Berlin 1936.
- ders.: Eigenbetriebsrecht, 2. Auflage, Berlin 1951.
- Braun, A.: Der Einfluß des Konzessionsabgabenrechts auf die Bilanzpolitik von Versorgungsunternehmen, Dissertation München 1956.
- Gerstner, P.: Bilanz-Analyse, 11. Auflage, Berlin 1944.
- ders.: Die Wirtschaftsrechnung der Unternehmung, Berlin 1937
- Goll, G.: Vom Aktiengesetz abweichende Vorschriften für den Jahresabschluß der öffentlichen Versorgungsbetriebe (Eigenbetriebe), Dissertation Berlin 1942.
- Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, 3. Auflage, Stuttgart 1949.
- Hölzl-Rollwagen: Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern, 2. Auflage, München 1953.
- Kefer, E.: Die Erfolgsrechnung, Minden 1949.
- Kessler, H.: Die Erfolgspaltung als Voraussetzung der Erfolgsauswertung, Dissertation, Frankfurt 1951.
- Klapdor, K.: Die kameralistische Buchführung in ihrer einfachen und gehobenen Form, 3. Auflage, Düsseldorf 1924.
- Loschelder, W.: Die Gemeindeordnungen in den westdeutschen Ländern und die Verfassungen von Berlin, Hamburg und Bremen; Stuttgart und Köln 1953.
- Mellerowicz, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 2 und 3, 8. Auflage Berlin 1954.
- Nordsieck, F.: Die Eigenbetriebsverordnung, 3. Auflage, Stuttgart und Berlin 1941.
- Rieger, W.: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928.
- ders.: Schmalenbachs Dynamische Bilanz, Stuttgart 1936.
- Schlegelberger-Quassowski: Aktiengesetz, 3. Auflage, Berlin 1939.
- Schnettler, A.: Öffentliche Betriebe, Essen 1956.
- ders.: Der Betriebsvergleich, 2. Auflage, Stuttgart 1951.
- Schulz, E.: Öffentliche Heizkraftwerke und Elektrizitätswirtschaft in Städten, Berlin 1933.
- Siegel-Nissel: Elektrizitätstarife, 3. Auflage, Berlin 1935.
- Surén-Loschelder: Die Deutsche Gemeindeordnung, 2 Bände, 2. Auflage, Berlin 1940.
- Trumpler, H.: Die Bilanz der Aktiengesellschaft, Basel 1950.
- Vogt, H.: Probleme der Versorgungswirtschaft, München 1950.
- Walb, E.: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin und Wien 1926.
- Zeiß, F.: Das Eigenbetriebsrecht der gemeindlichen Betriebe, Stuttgart und Köln 1956.

b) Aufsätze, Vorträge

- van Aubel-Richter: Zur Finanzwirtschaft gemeindlicher Betriebe, in ZföW, 1936 S. 182.
- Le Coutre, W.: Gewinn- und Verlustrechnung, in Bott: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, 2. Band, 2. Auflage, Stuttgart 1955, Sp. 1249.
- Eichelberger, A.: Zur Reform der Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, in Versorgungswirtschaft, 1951 Nr. 10 S. 6.
- ders.: Kontenrahmen und Gliederungsschema für Versorgungsunternehmen, in Die Wirtschaftsprüfung, 1950 S. 203.
- Kleinstück: Der Geschäftsbericht, in ZföW, 1940 S. 126.
- Kruschwitz, J.: Zur Entwicklung der Rechnungslegung der Eigenbetriebe, in Die Wirtschaftsprüfung, 1956 S. 130.

- ders.: Finanzertrag und außergewöhnlicher Ertrag beim Eigenbetrieb und bei der Aktiengesellschaft, in *Der Wirtschaftstreuhänder*, 1940 S. 249.
- Lohmann, M.: Die Erfolgsrechnung im Jahresabschluß — Ein Beitrag zur Reform der Verlust- und Gewinnrechnung —, in *Der Wirtschaftsprüfer*, 1951 S. 215.
- Nordsieck, F.: Das Rechnungswesen der Eigenbetriebe, in *ZföW*, 1938 S. 421.
- Ostermeier, L.: Das Speicherproblem in der Gasversorgung — erzeugerseitig gesehen, in *GuWF*, 1941 S. 401.
- Schelberger, H.: Wettbewerb und Wettbewerbsrecht in der Energiewirtschaft, Referat auf der Jahrestagung 1955 des Deutschen Gas- und Wasserfaches in Kassel, in *GuWF*, 1955 S. 409.
- Schmaltz, K.: Rechnungslegung und Bilanzierung der Eigenbetriebe der Gemeinden, in *Die Betriebswirtschaft*, 1939 S. 32.
- ders.: Die Formvorschriften für den Jahresabschluß der Eigenbetriebe, in *Die Betriebswirtschaft*, 1939 S. 49.
- Schönwandt, J.: Der Jahresbericht der Eigenbetriebe, in *ZföW*, 1942 S. 57.
- ders.: Die Steuern im Jahresabschluß der Eigenbetriebe, in *ZföW*, 1940 S. 221.
- Schulz, C.: Gestaltungsgrundlagen des Kontenrahmens, in *Praktische Betriebswirtschaft* Heft 1, Berlin 1948 S. 47.
- Schumann, H.: Die Betriebsabrechnung eines Gasversorgungsunternehmens, in *Versorgungswirtschaft*, 1954 S. 165.
- Stackelberg, H. von: Grundlagen einer reinen Kostentheorie, in *Zeitschrift für Nationalökonomie*, Band 3, Wien 1932 S. 552.
- Stehling, E.: Zum Thema: Kontenrahmen und Gliederungsschema für Versorgungsunternehmen, in *Die Wirtschaftsprüfung*, 1950 S. 503.
- ders.: Der Betriebsabrechnungsbogen im Versorgungsbetrieb, in *Die Wirtschaftsprüfung*, 1954 S. 174.
- ders.: Die praktische Einführung des Betriebsabrechnungsbogens (BAB) in der Versorgungswirtschaft, in *GuWF*, 1957 S. 411.
- Teufel, W.: Prüfung der Jahresabschlüsse der Wirtschaftsbetriebe der Gemeinden und Gemeindeverbände, in *Die Wirtschaftsprüfung*, 1950 S. 155.
- Winkler, L.: Restwertrechnung oder Einzelkostenermittlung in der Kohlenentgasung, in *GuWF*, 1936 S. 129.

c) Verschiedene Veröffentlichungen

- Betriebswirtschaftliche Kennzahlen als Mittel zur Betriebskontrolle und Betriebsführung, bearbeitet von O. Schulz-Mehrin (Herausgeber: Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft und Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft), Berlin 1954.
- Formblätter für den Jahresabschluß (zusammengestellt und erläutert von Schmaltz-Sandig-Forster), 2. Auflage, Stuttgart 1955.
- Institut der Wirtschaftsprüfer, Fachausschuß für kommunales Prüfungswesen, Stellungnahmen und Gutachten, veröffentlicht in *Die Wirtschaftsprüfung*.
- Kontenrahmen für Versorgungsunternehmen und mit ihnen verbundene Verkehrsbetriebe (Herausgeber: Vereinigung Deutscher Elektrizitätswerke — VDEW — und Verband der deutschen Gas- und Wasserwerke — VGW), 2. Auflage, Frankfurt 1953.
- Rechnungswesen, Ausgabe Industrie, Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien, bearbeitet von G. Dirks, Frankfurt 1949 ff.
- Statistik der Bundesrepublik Deutschland Band 153. Die Jahresabschlüsse kommunaler Versorgungs- und Verkehrsunternehmen für das Wirtschaftsjahr 1953 (Herausgeber: Statistisches Bundesamt Wiesbaden) Stuttgart 1956.
- Der Verbundbetrieb in der deutschen Stromversorgung (Herausgeber: Deutsche Verbundgesellschaft e.V.) Heidelberg 1953.

d) Unveröffentlichtes Material

- Buchhaltungsrichtlinien zum Kontenplanentwurf der Wirtschaftsgruppen Elektrizitätsversorgung und Gas- und Wasserversorgung.
- Institut der Wirtschaftsprüfer, Ergebnisberichte über die Sitzungen des Fachausschusses für kommunales Prüfungswesen.

LEBENS LAUF

Am 8. Juni 1931 wurde ich als fünftes Kind des Zimmermeisters Kilian Wirth in Würzburg geboren. Meine Kindheit und Schulzeit verbrachte ich in Lohr am Main. Im Sommer 1951 legte ich am dortigen Gymnasium mit Realschule die Reifeprüfung ab.

Mit dem Studium der Wirtschaftswissenschaften begann ich im Wintersemester 1951/52 an der Universität Würzburg. Im Wintersemester 1952/53 setzte ich das Studium an der Universität München fort. Dort bestand ich die Diplomprüfung für Kaufleute am 13. Mai 1955.

Am 1. Juni 1955 trat ich als Revisionsassistent in eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft ein. Mein Arbeitsgebiet erstreckte sich u. a. auf die Prüfung und Beratung kommunaler Versorgungsbetriebe.

